

**Gevolgen van de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 27 januari 2015,
ECLI:NL:GHARL:2015:902 (campinguitspraak)**

Kader

De uitspraak volgt na het Datacenterarrest (HR:2014:2935) en de daarbij behorende conclusie van de AG (PHR:2014:410), alsmede een ouder campingarrest van HR:2008:BD6385 (BNB2009/91).

Kern van de uitspraak van het Hof:

Art. 4-1-a Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) is niet van toepassing op de verkrijging van de aandelen in F. B.V., omdat deze BV een campingbedrijf exploiteert en alle tot dat bedrijf behorende onroerende zaken dienstbaar zijn aan de bedrijfsexploitatie. *“Dit betekent dat het tegen vergoeding afstaan van het gebruik van zowel de seizoensplaatsen als de passantenplaatsen door [F] B.V. aan recreanten plaatsvindt in het kader van het eigen bedrijfsproces van [F] B.V., gericht op dienstverlening van andere aard dan het tegen vergoeding afstaan van onroerende zaken. Daaraan doet niet af dat de bijkomende recreatieve voorzieningen gering van omvang zijn, afgezien van de mogelijkheid gebruik te maken van de ligplaatsen en van de verhuur van boten.”*

Volgens het Hof is de bedoeling van de wetgever om met art. 4 WBR misbruik tegen te gaan door de verkrijging van aandelen in een onroerende-zaaklichaam met beleggingsoogmerk in de heffing te betrekken.

Volgens het Hof bezat F BV geen enkele onroerende zaak ten titel van belegging, ook niet waar het de seizoensplaatsen betreft. Maar, zelfs al zouden de seizoensplaatsen afzonderlijk in de beoordeling moeten worden betrokken en de verhuur van die plaatsen als het exploiteren van onroerende zaken in de zin van artikel 4 van de Wet moeten worden aangemerkt, dan nog kan dat de Inspecteur niet baten. Het Hof is met belanghebbende van oordeel dat het als ‘bouwvlek’ aangeduide terrein ten tijde van de verkrijging van de aandelen als passantenveld - en dus niet als seizoensplaats - in gebruik was, zodat ook daarvan niet kan worden gezegd dat het dienstbaar was aan het exploiteren van onroerende zaken. Dit zo zijnde, zijn partijen eensluidend van mening dat de waarde van de bouwvlek en de andere passantenplaatsen tezamen meer bedraagt dan 30 percent van de totale getaxeerde waarde, zodat ook dan niet aan de doeleis van exploitatie van onroerende zaken als bedoeld in artikel 4 van de Wet wordt voldaan.

Waarom is geen beroep in cassatie ingesteld?

Welke conclusies kunnen na het datacenter- en de campingsuitspraken getrokken worden?

- Onroerende zaken (of gedeelten daarvan) die dienstbaar zijn aan (worden gebruikt in het kader van) het eigen bedrijfsproces - niet zijnde het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van onroerende zaken - van een rechtspersoon vallen niet onder het dienstbaarheids criterium/de doeleis bedoeld in artikel 4, eerste lid, letter a WBR.
- Onder exploiteren wordt verstaan het afstaan van het gebruik van een onroerende zaak tegen vergoeding zonder dat er in het kader van het eigen bedrijfsproces bijkomende diensten of leveringen plaatsvinden.

Voorop staat hierbij dus het rendabel maken van de onroerende zaak als zodanig, het uitbaten van de stenen (verhuur sec). Zodra echter andersoortige dienstverlening (bijvoorbeeld in de recreatiesfeer) voorop staat en het afstaan van het gebruik van een onroerende zaak dus ondergeschikt is aan die andere dienstverlening, is van exploiteren van onroerende zaken in de zin van artikel 4 WBR geen sprake.

- De hoogte van het voorzieningenniveau is niet relevant: het feit dat de aangeboden recreatieve voorzieningen wellicht gering van omvang zijn, staat niet in de weg aan de conclusie dat de onroerende zaken dienstbaar/ondergeschikt zijn aan het eigen bedrijfsproces van een rechtspersoon.
- Wat de exploitatie van een recreatiebedrijf betreft: kortdurende en langdurende verhuur van grond en/of recreatiewoningen welke geschiedt in het kader van het eigen bedrijfsproces voldoet niet aan de doeleis van art. 4 WBR.

Dat is overigens niet het geval, indien en voor zover een BV voor recreatiedoeleinden geschikte onroerende zaken bezit die louter als beleggingsvastgoed zijn aan te merken (dus exploitatie die zich afspeelt *buiten* het eigen bedrijfsproces om).

- De rechtsopvatting van het Hof dat art. 4 WBR zich alleen richt op een onroerende-zaaklichaam met beleggingsoogmerk is niet in overeenstemming met de wet en de wetsgeschiedenis. Het criterium voor de beoordeling van de doeleis van art. 4 WBR is niet het hebben van een beleggingsoogmerk maar de aanwending van de onroerende zaken in het kader van het eigen bedrijfsproces. Voor zover onroerende zaken worden aangewend binnen een bedrijfsproces dat is gericht op iets anders dan het enkel verkrijgen, vervreemden of exploiteren van onroerende zaken, is art. 4 WBR niet van toepassing.

Voorbeeld:

Vastgoed BV verhuurt een volledig ingericht hotel aan Hotelketen BV, die het gehuurde hotel exploiteert. Hotelketen BV is geen OZR, zij exploiteert wel een hotel - uitoefening hotelbedrijf - maar geen onroerende zaken. Vastgoed BV is wel een OZR. Van andere dienstverlening dan het afstaan van het hotelpand met inventaris is geen sprake. De activiteiten van Vastgoed BV bestaan uit pure exploitatie van onroerende zaken, niet van belang is dat ook roerende zaken worden verhuurd.

Hetzelfde kan zich ook in andere situaties voordoen, bijvoorbeeld bij een datacenter, stadion, theater, warenhuis, golfcomplex etc..

Let op: er bestaat wel een uitzondering op de conclusie dat Vastgoed BV een OZR is. Die uitzondering betreft het geval dat Vastgoed BV de moedervennootschap is van Hotelketen BV. De activa en passiva van het hotelbedrijf worden dan immers op grond van de consolidatieregeling van artikel 4, lid 4, sub a WBR aan Vastgoed BV toegerekend, waardoor het hotelpand dienstbaar is aan het (door de toerekening eigen) hotelbedrijf van Vastgoed BV. Vastgoed BV is dan geen OZR.

Kan art. 4 WBR na datacenter- en campinguitspraken nog wel toegepast worden?

Jazeker. Artikel 4 WBR kan nog steeds worden toegepast in situaties waarbij een rechtspersoon onroerende zaken bezit waarvan het gebruik daarvan tegen vergoeding wordt afgestaan. De vraag is echter waar de grens ligt tussen enerzijds het tegen vergoeding afstaan van een onroerende zaak (het exploiteren van de onroerende zaak als zodanig) en anderzijds de exploitatie van onroerende zaken in het kader van een meeromvattend bedrijfsproces (anders dan verkrijgen, vervreemden of exploitatie van de onroerende zaken).

Mogelijke casusposities zijn: de exploitatie van een parkeergarage, vriescellen, opslagruimte voor particulieren.

5.1.2i

5.1.2i

En let erop dat wat als exploitatie in het kader van een meeromvattend bedrijfsproces gepresenteerd wordt, in werkelijkheid 'ordinaire' verhuur kan betreffen.

Van belang is dat steeds wordt voldaan aan het criterium dat de eigenaar van bijvoorbeeld het stadion deze onroerende zaak exploiteert in het kader van een eigen (niet-art. 4 WBR gerelateerd) bedrijfsproces. Dus als het stadion eigendom is van X BV en voor langere duur wordt verhuurd aan een derde, die het stadion exploiteert binnen een meer omvattend bedrijfsproces (recreatie, cultuur, sport), dan is X BV wel een art. 4 WBR OZR, maar de derde-gebruiker niet.

Nog niet alles is kristalhelder. Er zullen twijfelgevallen blijven. Wij weten nu wel dat een oz die wel dienstbaar is aan het eigen (niet art. 4 WBR gerelateerde) bedrijfsproces buiten beeld blijft voor art. 4 WBR, maar we weten niet zeker (wellicht wel aannemelijk?) of ook de omgekeerde conclusie geldt, te weten dat een oz die niet dienstbaar is aan het eigen (niet art. 4 WBR gerelateerde) bedrijfsproces altijd in beeld is voor art. 4 WBR.

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.

5.1.2i

5.1.2i

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, behoefde 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.

Het bovenstaande impliceert dat bij een overdracht van aandelen de vrijstelling slechts kan worden toegepast in situaties waarin 100% van de aandelen worden overgedragen.

5.1.2l

5.1.2l

Overdracht in fasen

Artikel 15 1b WBR biedt de mogelijkheid om de bedrijfsoverdracht in fasen te laten plaatsvinden (voortzetting door de verkrijger in fasen). Hoewel de Hoge Raad hier niets over zegt, is er geen bezwaar om deze mogelijkheid ook toe te staan bij de overdracht van aandelen. Wel geldt hierbij de voorwaarde dat partijen, voorafgaande aan de overdracht van een deel van de aandelen, een overnameplan hebben opgesteld, waaruit de intentie blijkt dat op termijn alle aandelen (100%) worden overgedragen.

Hoedanigheid van overdrager en verkrijger

Naar aanleiding van de wettekst van artikel 15 1b WBR kan de vraag opkomen of bij een overdracht van aandelen in een OZR de hoedanigheid van de vervreemder of de verkrijger nog van belang is voor de toepassing van de vrijstelling. Volgens de wettekst moet er sprake zijn van een verkrijging van een 'ondernemer'. De vraag is of voor het begrip 'ondernemer' aansluiting moet worden gezocht bij het begrip in de wet IB 2001. Voor de Wet IB2001 geldt dat personen die weliswaar gerechtigd zijn tot het vermogen van een onderneming maar geen ondernemingswerkzaamheden verrichten in beginsel niet in aanmerking komen voor het winstregime inclusief de ondernemingsfaciliteiten.¹ Dit zou voor de

¹ Kamerstukken, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 28.

vrijstelling van artikel 15 1b WBR betekenen dat deze alleen kan worden toegepast als de overdrager van de aandelen niet alleen aandeelhouder is maar ook daadwerkelijk zelf ondernemingswerkzaamheden moet verrichten. Uit de parlementaire geschiedenis valt niet af te leiden dat de wetgever ooit bedoeld heeft om voor het begrip 'ondernemer' in artikel 15 1b WBR aansluiting te zoeken bij het begrip in de IB. Voor de toepassing van de vrijstelling is vooral van belang dat de verkrijger binnen de familiekring de onderneming voor wat de bedrijfsvoering betreft in het geheel voortzet. In geval van overdracht van aandelen is van belang dat de volledige zeggenschap bij de onderneming overgaat. Hiermee wordt bedoeld: de absolute macht om de onderneming van de OZR zelf te besturen of deze te doen besturen. De overdrager en de verkrijger behoeven daarom niet in alle gevallen zelf de hoedanigheid van (IB)ondernemer te hebben.

Materiële onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB2001.

De vrijstelling bij overdracht van aandelen kan alleen worden toegepast voor onroerende zaken die tot het vermogen behoren van de OZR en die dienstbaar zijn aan een materiële onderneming van de OZR. Dit betekent dat de OZR zelf een materiële onderneming moet drijven en/of dat de OZR 100%-deelnemingen heeft in vennootschappen die een materiële onderneming drijven. Het vermogen van de OZR wordt dan vastgesteld d.m.v. consolidatie o.g.v. art. 4 lid 4 WBR. Zo kan de vrijstelling in elk geval ook worden toegepast als de verkrijging ziet op alle aandelen in een houdstermaatschappij zonder materiële onderneming, maar met een 100% deelneming in een OZR met een materiële onderneming. Aandachtspunt hierbij is wel dat de vrijstelling ook in dat geval niet geldt voor het vastgoed dat niet dienstbaar is aan de materiële onderneming. Een ander aandachtspunt is dat in het geval voor de BOR (schenkelbelasting) is beslist dat er géén sprake is van een materiële onderneming, dit ook geldt voor de overdrachtsbelasting (schenking aandelen). De vrijstelling is dan niet van toepassing. Bij de beoordeling of er sprake is van een materiële onderneming moet in alle gevallen afstemming plaatsvinden met de collega's van de IB/Vpb en/of schenkelbelasting.

Onroerende zaken zijn dienstbaar aan de materiële onderneming.

De heffingsmaatstaf wordt bepaald op de voet van art. 10 WBR. Voor zover tot de heffingsmaatstaf de waarde behoort van onroerende zaken etc. die niet dienstbaar zijn aan de materiële onderneming van de OZR, is de vrijstelling niet van toepassing.

Rechtstreekse overdracht onroerende zaken (los van de aandelen)

De vrijstelling van artikel 15 1b WBR is niet van toepassing als een ondernemer zijn aandelen in een BV met een materiële onderneming en los daarvan rechtstreeks een bedrijfspand aan een familielid overdraagt (zie ook onderdeel 2.2 van het Besluit van 25 mei 2018, nr. 2018-50125). Het bedrijfspand kan in die gevallen wel ter beschikking zijn gesteld aan de onderneming in de BV en daardoor dienstbaar zijn aan die onderneming maar het pand maakt geen onderdeel uit van deze onderneming. De wet eist dat de verkregen goederen behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming.

Verder staat de beantwoording van deze vraag geheel los van de uitkomst van de arresten van 30 november 2018. Immers in het bovengenoemde geval is er geen sprake van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting op grond van artikel 4 WBR. Er is geen aanleiding om gelet op de strekking van dit artikel de zogenoemde doorkijkgedachte toe te passen in de situatie van een losse overdracht van een bedrijfspand naast de overdracht van aandelen in een BV. De doorkijkgedachte van de Hoge Raad gaat niet zover dat de vrijstelling dan ook van toepassing zou moeten zijn.

Verder kan voor de vraag welke vermogensbestanddelen aan de onderneming in de BV worden toegerekend nog worden gewezen op de BOR regeling voor de schenkelbelasting. In artikel 7 van de Uitvoeringsregeling schenkel- en erfbelasting wordt specifiek geregeld dat mede tot een objectieve onderneming worden gerekend de onroerende zaken die op de voet van artikel 3.92 Wet IB 2001 ter beschikking zijn gesteld aan de vennootschap en dienstbaar zijn aan de onderneming. Dit impliceert dat als het aan de BV ter beschikking gesteld vermogen ook voor de toepassing van de vrijstelling van

artikel 15 1b WBR tot de onderneming van de BV zou moeten worden gerekend, een wettelijke regeling noodzakelijk is om dit te bewerkstelligen.

Voortzetting onderneming door rechtspersoon en aanhoudingseis aandelen

Gelet op de ratio van de vrijstelling kunnen alleen die gevallen worden gefaciliteerd waarbij sprake is van een daadwerkelijke bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer. Dit veronderstelt ook dat de verkrijger de verkregen onderneming geheel voortzet. Bij de verkrijging van aandelen betekent dit dat de OZR de onderneming voortzet en de verkrijger de aandelen behoudt.

5.1.2d

5.1.2d

Overdracht certificaten van aandelen

Gezien het feit dat het moet gaan om de overdracht via aandelen van de volledige zeggenschap in de onderneming, is er in beginsel geen aanleiding voor een ruimere toepassing van de vrijstelling door deze ook toe te passen bij een verkrijging van certificaten van aandelen. Immers in dat geval is er geen sprake van zeggenschap bij de certificaathouder(s).

5.1.2i

5.1.2i

Een vraag die speelt bij de collega's in het land betreft de vrijstelling van art. 15 lid 1 letter b WBR.

Casus:

Moeder en zoon zijn vennoten in een VOF. Het pand is juridisch 100% van moeder en economisch voor 50% van moeder en zoon. Moeder draagt met art. 15-1-b WBR de onderneming (economisch) over aan de zoon. Daarna heeft de zoon de hele onderneming en 100% van de economische eigendom van het bedrijfspand.

Als sluitstuk wordt nu de juridische eigendom overgedragen aan zoon en zijn echtgenote. In de akte verkrijgen zij beiden 50% onverdeeld. Zoon en echtgenote zijn onder huwelijkse voorwaarden gehuwd. De echtgenote is géén ondernemer en zet dus niet voort.

Vraag

Is de vrijstelling van art. 15-1-b WBR (deels) van toepassing op de overdracht van het pand?

Antwoord

Voor wat betreft de vrijstelling geldt als voorwaarde dat de bedrijfsvoering in zijn geheel wordt voortgezet. In deze casus zet de zoon de bedrijfsvoering in zijn geheel voort. De zoon verkrijgt het pand voor 50%. Deze 50% valt dan onder de vrijstelling. Het 50%-aandeel dat door zijn echtgenote wordt verkregen is wel belast met overdrachtsbelasting.

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.

Zoals in de toelichting op artikel 4.17c van de Wet IB 2001 is opgemerkt, kan in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische 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 doorschuiffaciliteit 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.'

De toezegging van de staatssecretaris voor de IB/Vpb zou, ook ná het Zwijnenburg-arrest – kunnen worden gevolgd voor de overdrachtsbelasting, dus bij een splitsing van ondernemings- en beleggingsvermogen, waarbij sprake is van een reële bedrijfsopvolging gevolgd door een direct daaropvolgende schenking van ondernemingsaandelen aan de opvolger waarop de bedrijfsopvolgingsregeling voor de inkomstenbelasting en/of schenkbelasting van toepassing is.



memo

(on)roerend zonnestroomsysteem

1.0 Vraag

De Kennisgroep Overdrachtsbelasting is de vraag voorgelegd of wegens de verkrijging van een zonnestroomsysteem overdrachtsbelasting is verschuldigd.

In het verlengde rezen de volgende vragen:

- Hoe luidt het antwoord als een zonnestroomsysteem rechtstreeks op de grond worden geplaatst?
- Welk tarief is van toepassing?
- Als in verband met (het aanbrengen van) een zonnestroomsysteem een recht van opstal wordt gevestigd is dan de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, letter y WBR van toepassing?
- Kunnen partijen overeenkomen dat zonnestroomsystemen roerend zijn?

Contactpersoon

5.1.2e

Datum
20 juli 2016

Bijlagen
0

Versienummer

1.4

Nummer kennisvraag

2.0 Antwoorden

Bepalend voor de antwoorden op deze vragen is op de eerste plaats het antwoord op de vraag of een zonnestroomsysteem roerend of onroerend is. In de paragrafen 2.1 tot en met 2.5 wordt deze vraag beantwoord. In de paragrafen 2.6 tot en met 2.8 worden vervolgens de andere vragen beantwoord.

Ook de wonderlijke wereld van zonnestroomsystemen blijft in beweging. Het is niet denkbeeldig dat in dit memo niet op alle mogelijk voorkomende situaties een antwoord gegeven wordt, dat je vragen hebt over een gegeven antwoord of dat je denkt dat een gegeven antwoord nuancering behoeft.

Neem in voorkomende gevallen contact op met de kennisgroep.

2.1 Geïntegreerde zonnestroomsystemen

Dergelijke systemen vormen (mede) het dak van een gebouw. Een gebouw is niet volwaardig zonder dak. Dit impliceert dat dergelijke systemen als een bestanddeel van een gebouw moeten worden beschouwd, zoals bedoeld in artikel 3:4, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). Daarmee zijn de zonnestroomsystemen onroerend als het gebouw onroerend is.

2.2 Op het dak bevestigde zonnestroomsystemen

Deze systemen worden (in principe) permanent geïnstalleerd. Ze zijn naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven en daarom onroerend op grond van artikel 3:3, eerste lid BW.

2.3 Zonnestroomsystemen die middels een regelwerk op een dak zijn geplaatst

Ook nu geldt dat deze systemen duurzaam ter plaatse zullen blijven. Op grond van artikel 3:3, eerste lid BW zullen ze daarom als onroerend kwalificeren.

2.4 Zonnestroomsystemen die rechtstreeks op de grond zijn geplaatst

In de lijn van de antwoorden bij paragraaf 2.2 en 2.3 zijn de zonnestroomsystemen onroerend op grond van artikel 3:3, eerste lid BW.

2.5 Zonnestroomsystemen die tijdelijk zijn geplaatst

Met name de op de grond geplaatste zonnestroomsystemen worden wel eens tijdelijk geplaatst. Denk aan systemen die worden geplaatst ten behoeve van de energievoorziening bij activiteiten als kamperen, festivals en markten. Deze systemen zijn roerend op basis van de kenbaarheid naar buiten.

2.6 Is wegens de verkrijging van een zonnestroomsysteem overdrachtsbelasting verschuldigd?

De verkrijging van de zonnestroomsystemen die op een dak zijn geplaatst is belast met overdrachtsbelasting.¹ Zijn de systemen in de grond verankerd dan wel op de grond geplaatst en bovendien onroerend, is deze verkrijging ook belast.

2.7 Welk tarief is van toepassing?

Op grond van artikel 14, eerste lid WBR is het tarief 6%. De verkrijging van een woning wordt echter belast tegen 2%.² Wordt (enkel) een zonnestroomsysteem verkregen is lid 2 niet zonder meer van toepassing. Daarvoor dient het systeem als aanhorigheid te kwalificeren die tot de woning behoort of gaat behoren.

2.8 Als in verband met (het aanbrengen van) een zonnestroomsysteem een recht van opstal wordt gevestigd is dan de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, letter y WBR van toepassing?

Deze vrijstelling is van toepassing als er sprake is van een net van kabels of leidingen bestemd voor transport van stoffen, energie of informatie. De zonnestroomsystemen hebben echter als functie het opwekken van

¹ Verrijking kan plaatsvinden middels het vestigen van een zakelijk recht.

² Wat onder de definitie woning wordt begrepen volgt uit artikel 14, tweede lid WBR.

energie, niet het transport daarvan. De vrijstelling is daar niet voor bedoeld.

2.9 Kunnen partijen overeenkomen dat zonnepanelen roerend zijn?

Of een zaak roerend of onroerend is volgt uit de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek. Bij overeenkomst kan daar niet van worden afgeweken.

3.0 Beschouwing

3.1 Globale beschrijving van zonnestroomsystemen

Momenteel kent men in Nederland 4 systemen van zonnepaneelinstallaties:

1. Geïntegreerde systemen;
2. Systemen die middels een regelwerk met bouten zijn bevestigd op een dak;
3. Systemen die middels een regelwerk los zijn geplaatst op een dak, waarbij het regelwerk is verzwaaard;
4. Zonnestroomsystemen die rechtstreeks (al dan niet in de grond verankerd) op de grond zijn geplaatst.

Zonnestroomsystemen bestaan globaal uit de volgende onderdelen:

- Een of meerdere panelen bezet met lichtgevoelige cellen;
- Een omvormer;
- Een elektriciteitskabel(boom).

De vraag of een object een onroerende zaak is in de zin van de WBR, moet worden beantwoord naar civielrechtelijke maatstaven.³

3.2 Onroerend door duurzame vereniging

Volgens artikel 3:3, eerste lid BW zijn onroerend: de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken. Vervolgens bepaalt lid 2 dat alle zaken die niet onroerend zijn, roerend zijn.

Artikel 5:20, aanhef, sub e BW stelt dat de eigendom van de grond mede omvat gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen en werken, voor zover ze geen bestanddeel zijn van eens anders onroerende zaak.

³ Portacabin arrest: HR 31 oktober 1997, nr. 16404, NJ 1998, 97) / conclusie van de AG bij het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2013, BNB 2013/248.

3.3 Onroerend als bestanddeel van een onroerende zaak

Volgens artikel 3:4, eerste lid BW is al hetgeen volgens de verkeersopvatting onderdeel uitmaakt van een zaak, bestanddeel van die zaak. Lid 2 bepaalt dat een zaak die zodanig met een hoofdzaak wordt verbonden, dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken, bestanddeel wordt van de hoofdzaak.

Uit artikel 5:3 BW volgt dat de eigenaar van een zaak ook de eigenaar is van al haar bestanddelen. Het artikel bepaalt dat een bestanddeel dat, voordat het een onderdeel van de (hoofd)zaak werd, nog geen eigendom van de eigenaar van de (hoofd)zaak was, door natrekking alsnog zijn eigendom wordt.

3.4 Zonnestroomsystemen duurzaam verenigd met de grond, rechtstreeks of indirect

Gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken, zijn volgens artikel 3:3, eerste lid BW onroerend. De eerste vraag die dan opkomt is of een zonnestroomsysteem kan worden aangemerkt als een 'werk', nu dat in ieder geval geen gebouw is. De volgende definitie van een 'werk' wordt in dit memo als uitgangspunt genomen:

*'het product van bouw- dan wel van wegenbouwkundige werken in hun geheel, dat er toe bestemd is als zodanig een economische of technische functie te vervullen'*⁴

Met uitzondering van de geïntegreerde zonnestroomsystemen en gelet op de definitie, is de gehele installatie van een zonnestroomsysteem in combinatie met de aansluiting op het netwerk aan te merken als een 'werk' dat in zijn geheel bestemd is om een economische en technische functie te vervullen.

Vervolgens moet de vraag worden beantwoord of er sprake is van een duurzame vereniging met de grond, rechtstreeks of indirect met andere gebouwen of werken.

In het Portacabin-arrest heeft de Hoge Raad aangegeven welke maatstaven moeten worden gehanteerd voor de beoordeling van de vraag of een gebouw onroerend is in de zin van artikel 3:3, eerste lid BW:

- a. Een gebouw kan duurzaam met de grond verenigd zijn in de zin van 3:3, eerste lid BW, doordat het naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. Het is dan niet meer van belang dat technisch de mogelijkheid bestaat om het bouwsel te verplaatsen.
- b. Bij beantwoording van de vraag of een gebouw of een werk bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer (of opdrachtgever) voor zover deze naar buiten kenbaar is.

⁴ <http://www.woorden-boek.nl/index.php?woord=werk>

c. De bestemming van een gebouw of een werk om duurzaam ter plaatse te blijven, dient naar buiten kenbaar te zijn. Dit vereiste vloeit voort uit het belang dat de zakenrechtelijke verhoudingen voor derden kenbaar dienen te zijn.

d. De verkeersopvattingen kunnen, anders dan voor de vraag of iets bestanddeel van een zaak is in de zin van artikel 3:4 BW, niet worden gebezigd als een zelfstandige maatstaf voor de beoordeling van de vraag of een zaak roerend of onroerend is. Zij kunnen echter wel in aanmerking worden genomen in de gevallen dat in het kader van de beantwoording van die vraag onzekerheid blijkt te bestaan of een object kan worden beschouwd als duurzaam met de grond verenigd en voor de toepassing van de maatstaf nader moet worden bepaald wat in een gegeven geval als 'duurzaam', onderscheidenlijk 'verenigd' en in verband daarmee als 'bestemming' en als 'naar buiten kenbaar' heeft te gelden.

In het WKK-arrest oordeelde de Hoge Raad dat een warmtekrachtkoppelingsinstallatie (WKK) met toebehoren onroerend is op grond van het duurzaam met de grond verenigd zijn, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met het gebouw waarin de WKK is geplaatst, dus in de zin van artikel 3:3, eerste lid BW.⁵

Het Hof overwoog dat de WKK volgens de vaststaande feiten en de in geding gebrachte foto's, tekeningen en omschrijvingen daarvan zowel visueel als functioneel een geheel vormt met de overige onderdelen van het complex waarvan zij deel uitmaakt en waarin de onderneming werd geëxploiteerd. De Hoge Raad oordeelde dat het Hof kennelijk op grond van deze feitelijke en niet onbegrijpelijke vaststelling heeft geoordeeld dat de WKK naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven en dat die bestemming naar buiten kenbaar is. De Hoge Raad liet dat oordeel in stand.

De kennisgroep concludeert dat de op daken geïnstalleerde zonnestroomsystemen met toebehoren, naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven. Visueel en functioneel vormen zij een geheel met de onroerende zaak. Zij zijn dus via de onroerende zaak indirect met de grond verbonden. Dat het technisch nog steeds mogelijk is om de systemen te verplaatsen is niet van belang. De zonnestroomsystemen genoemd in de sub paragrafen 2.2 en 2.3, zijn onroerend op grond van artikel 3:3, eerste lid BW. Een en ander geldt mutatis mutandis ook voor zonnestroomsystemen die rechtstreeks op de grond zijn geplaatst.⁶ Het duurzame karakter van de directe plaatsing op de grond zal in de praktijk echter minder snel blijken als de zonnepanelen niet zijn verankerd.

3.5 Welk tarief is van toepassing?

De verkrijging van een woning wordt belast tegen 2% op grond van artikel 14, tweede lid WBR. Dit geldt ook voor de aanhorigheid die tot woningen behoort of gaan behoren.

⁵ WKK arrest: HR 27 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA0813, (Warmtekrachtkoppelingsinstallatie), BNB 2013/248.

⁶ Rechtbank Gelderland, 28 juni 2016, AWB-15-5339, ECLI:NL:RBGEL:2016:3469.

3.5.1 Wat zijn aanhorigheden die tot woningen behoren of gaan behoren?

De eerste vraag die opkomt is wat over het algemeen wordt verstaan onder het begrip aanhorigheid. Hoewel aanhorigheden veelal betrekking hebben op onroerende zaken kan men onder deze definitie, mede gezien de bedoeling van artikel 14, tweede lid WBR, ook (zakelijke) rechten op aanhorigheden begrijpen.⁷

Onder het begrip woning horen tevens de aanhorigheden die tot de woning behoren, mits deze op het moment van verkrijging van de woning in gebruik dan wel ter beschikking staan aan de eigenaar of de gebruiker van de woning.⁸ Als een woning wordt geleverd, vallen de aanhorigheden daarom onder het tarief van de woning. Het gaat dus om aanhorigheden die behoren tot de woning én in gebruik én dienstbaar zijn daaraan.

In zijn algemeenheid kan dus worden gesteld dat het kenmerk van een aanhorigheid is dat het bij het gebouw behoort, dat het daarmee / daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is. Omdat een woning veelal leeg wordt geleverd zal niet snel aan de criteria (kunnen) worden voldaan. Blijkens de Parlementaire behandeling moet daarom sprake zijn van 'ter beschikking staan'.⁹

Wanneer een zonnestroomsysteem niet in eigendom is van de eigenaar van de woning (er is bij voorbeeld een opstalrecht gevestigd ten aanzien van het systeem) wordt niet voldaan aan de criteria van een aanhorigheid. Het tarief van 2% is dan niet van toepassing.

De geïntegreerde zonnestroomsystemen als bedoeld in paragraaf 2.1, vallen niet onder de definitie aanhorigheid. Dergelijke panelen zijn immers bestanddeel van een woning. Daarmee is het verlaagde tarief rechtstreeks van toepassing.

De zonnestroomsystemen als bedoeld in de paragrafen 2.2. tot en met 2.4 kunnen worden beschouwd als aanhorigheden als bedoeld in artikel 14, tweede lid WBR als de energie die daarmee wordt opgewekt geheel of nagenoeg geheel is bestemd voor de eigen woning.¹⁰

3.6 Als in verband met (het aanbrengen van) een zonnestroomsysteem een recht van opstal wordt gevestigd is dan de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, letter y WBR van toepassing?

De vrijstelling is niet van toepassing. Deze vrijstelling is namelijk enkel van toepassing als er sprake is van een net van kabels of leidingen bestemd voor transport van stoffen, energie of informatie.¹¹ De zonnestroomsystemen hebben echter als functie het opwekken van energie. Daarnaast geldt nog het volgende. Deze vrijstelling is ontstaan omdat de Hoge Raad had beslist dat kabelnetwerken onroerend zijn en

⁷ <http://www.encyclo.nl/begrip/aanhorigheid/>

⁸ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 40. / Hoge Raad: 16 juli 1993, bnb 1993/281.

⁹ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 7, p. 27.

¹⁰ Hier zie je het onderscheid tussen civiel en fiscaal recht. Een zonnepaneelinstallatie behoort civielrechtelijk tot de woning maar kan voor de WBR toch anders worden behandeld.

¹¹ MvT, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306 nr. 3, V-N 2205/44.3.

dat de verkrijging daarvan was belast met overdrachtsbelasting.¹² De invoering van deze vrijstelling was noodzakelijk geworden omdat voor die tijd werd aangenomen dat dergelijke netwerken roerend waren en heffing ter zake van de verkrijging niet was beoogd.¹³ Dit speelt niet voor zonnestroomsystemen.¹⁴

3.7 Overeengekomen kwalificatie

Partijen zouden bij de verkoop van een onroerende zaak kunnen overeenkomen dat het zonnestroomsysteem tot de inventaris behoort dan wel anderszins roerend is. Daarmee beoogt men de grondslag voor de heffing van overdrachtsbelasting te verlagen.

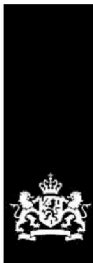
De vraag of een zaak roerend of onroerend is wordt beoordeeld op basis van de artikelen 3:3 en 3:4, van het BW. Bij overeenkomst kan daar niet van worden afgeweken.¹⁵

¹² HR 6 juni 2003, ECLI:PHR:2003:AD3578, met noot van Zwemmer.

¹³ MvT, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306 nr. 3, V-N 2205/44.3.

¹⁴ Zie ook het in 2007 ingevoerde artikel 5:20, tweede lid, van het BW waarmee de hoofdregel van verticale natrekking wordt doorbroken voor een net(werk).

¹⁵ Het arrest St. Barbara/Aartsbisdom Utrecht: HR 25-10-2002, NJ 2003, 241.



Naam dienstonderdeel
kennisgroep
overdrachtsbelasting

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

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

memo

Zakelijke overwegingen 15-1-h Wet BRV, jo. 5-bis UB BRV

Inleiding

In art. 15, lid 1, onderdeel h Wet BRV is vanaf 2012 de verkrijging door een rechtspersoon in het kader van een juridische fusie vrijgesteld. Deze vrijstelling is nader uitgewerkt in art. 5bis Uitv.besl. BRV. Als gevolg hiervan is wettelijk geregeld onder welke voorwaarden de juridische fusie tussen twee of meer rechtspersonen is vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

De strekking van de notitie is de reikwijdte van artikel 5bis nader uiteen te zetten. Het uitgangspunt is de vrijstelling beperkt uit te leggen. Vrijstellingen zijn immers uitzonderingen op de hoofdregel.

Tekst 5bis lid 1 UB BRV (deels)

De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens fusie is van toepassing bij overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een juridische fusie tussen rechtspersonen, **mits die fusie hoofdzakelijk plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.** (...)

Wetsgeschiedenis artikel 5bis UB BRV (Artikel IX, deels)

(citaat) Uit het eerste lid van artikel 5bis van het UB BRV volgt dat de verkrijging in het kader van een juridische fusie van in Nederland gelegen onroerende zaken, van rechten waaraan deze zijn onderworpen alsmede van fictieve onroerende zaken als bedoeld in artikel 4 van de Wet BRV is vrijgesteld indien de juridische fusie hoofdzakelijk plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. *In dit verband kan als voorbeeld worden genoemd een herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de fusie betrokken rechtspersonen met als doel het vergroten van de productiviteit en het verbeteren van de economische of maatschappelijke performance van de bij de fusie betrokken rechtspersonen.*

Het begrip «zakelijke overwegingen» is op voorhand niet eenduidig te definiëren. De feiten en omstandigheden van het individuele geval spelen daarbij een belangrijke rol.

Bij de beoordeling van de zakelijkheid dient met name de organisatiegraad van de fuserende rechtspersonen te worden betrokken. Een zekere substance van alle bij de fusie betrokken rechtspersonen is vereist. Het opgaan van een rechtspersoon in een andere rechtspersoon moet leiden tot substantiële schaalvoordelen, tot synergie-effecten en het moet daarbij evident zijn dat de organisatie, die als gevolg van de fusie ontstaat, duidelijk meer is dan de optelsom van de vóór de fusie bestaande onderdelen. (...)

(einde citaat)

Datum
8 mei 2017

Versienummer
1

Interpretatie "zakelijke overwegingen"

De focus ligt op:

1. het vergroten van de productiviteit en het verbeteren van de economische of maatschappelijke performance van de bij de fusie betrokken rechtspersonen als doel en
2. met name de organisatiegraad van de fuserende rechtspersonen. Een zekere substance van alle bij de fusie betrokken rechtspersonen is vereist. Het opgaan van een rechtspersoon in een andere rechtspersoon moet leiden tot substantiële schaalvoordelen, tot synergie-effecten en het moet daarbij evident zijn dat de organisatie, die als gevolg van de fusie ontstaat, duidelijk meer is dan de optelsom van de vóór de fusie bestaande onderdelen.

Volgens de kennisgroep is de aard van de activiteiten (wel/niet onderneming, wel/niet actief vermogensbeheer) hierbij niet leidend. Het gaat om het hiervoor bij 1 en 2 vermelde. Anders verwoord: is het een "1 + 1 = 3" fusie?

Belastingplichtigen doen een beroep op de vrijstelling, dus zij hebben de bewijslast ten aanzien van (niet limitatieve opsomming):

1. het vergroten van de productiviteit en het verbeteren van de economische of maatschappelijke performance van de bij de fusie betrokken rechtspersonen;
2. de aanwezigheid van zekere substance van alle bij de fusie betrokken rechtspersonen;
3. substantiële schaalvoordelen/synergie-effecten en
4. dat de fusie-organisatie duidelijk meer is dan de optelsom van de vóór de fusie bestaande onderdelen ("1 + 1 = 3 fusie")

Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juni 2016, GHARL:2016:4545

(FutD 2016-1492 met annotatie, V-N 2016/64.11 en dr. A. Rozendal annotatie in NTFR 2016/1863).

Dit is tot nu toe de enige 5bis uitspraak van een Hof. Ik vat het samen voor zover relevant voor de/het memo (zakelijke overwegingen, daarom behandel ik niet de primaire stelling van belanghebbende en het oordeel van het Hof hierover).

Bij akte van fusie van 22 augustus 2013 is Stichting Hogeschool als verkrijgende stichting gefuseerd met Stichting Huisvesting als verdwijnende stichting. Huisvesting is op 4 september 1991 opgericht en heeft sinds een statutenwijziging van 5 april 1993 tot doel het realiseren en exploiteren van huisvestingsvoorzieningen voor hoger onderwijs voor de Hogeschool. Het bestuur van Huisvesting bestond uit vier personen, van wie twee werden benoemd door de Universiteit en twee door de Hogeschool.

Hogeschool en Huisvesting waren van 29 maart 1995 tot 22 augustus 2013 voor respectievelijk 1/20ste en 19/20ste onverdeeld aandeel gerechtigd tot een recht van erfpacht voor onbepaalde tijd op een perceel. De bloot eigendom is in handen van de Universiteit. Op het perceel heeft Huisvesting een gebouw gerealiseerd voor de onderwijsactiviteiten van Hogeschool. Huisvesting heeft de bouw gefinancierd en heeft hiervoor leningen afgesloten bij [a-bank]. Huisvesting en Hogeschool hebben op 27 mei 1993 een huurovereenkomst gesloten voor het gebouw.

Als gevolg van de juridische fusie heeft Hogeschool de lening die Huisvesting bij [a-bank] had afgesloten geheel afgelost.

In geschil is of Hogeschool overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Hogeschool stelt zich (nb. subsidiair) op het standpunt dat getoetst aan het zakelijkheidsvereiste in de nota van toelichting de fusie aan de voorwaarden voor toepassing van de fusievrijstelling voldoet. Zowel Huisvesting als Hogeschool had een reële functie en de fusie was noodzakelijk om de exploitatie van het onderwijsgebouw te kunnen voortzetten en er was een zwaarwegende zakelijke reden om voor een fusie te kiezen. Hierbij dienen de context van deze specifieke fusie en de specifieke onderwijsregelgeving in het oog te worden gehouden.

De Inspecteur neemt de tegenovergestelde standpunten in.

Het Hof volgt Hogeschool in haar (subsidiare) standpunt dat de schaalvoordelen en synergie-effecten waarvan in de nota van toelichting melding wordt gemaakt, moeten worden gezien in de context van de activiteiten van Hogeschool: een stichting zonder winstoogmerk die hoger onderwijs verzorgt. Van een dergelijke instelling kan niet worden verwacht dat zij commerciële drijfveren heeft en hoofdzakelijk commerciële zakelijke overwegingen heeft. Getoetst dient te worden of Hogeschool als gevolg van de fusie met Huisvesting voordelen kon behalen, die de vervulling van haar wettelijke taken op het gebied van het hoger onderwijs ten goede zouden komen.

Het Hof is van oordeel dat Hogeschool aannemelijk heeft gemaakt dat de fusie met Huisvesting hoofdzakelijk op grond van zakelijke overwegingen heeft plaatsgevonden. Het Hof merkt de door Hogeschool gestelde voordelen aan als hoofdzakelijk zakelijke overwegingen, omdat Hogeschool meer middelen krijgt om haar wettelijke onderwijstaken te vervullen (realiseren huisvestingsplannen en lagere financieringslasten). Er is sprake van meer dan het enkele verkrijgen van een onroerende zaak.

Dat Huisvesting aan de fusie geen voordelen heeft ontleend, acht het Hof niet van belang. Huisvesting is als gevolg van de fusie verdwenen en kan na de fusie in het geheel geen voordelen genieten. Het gaat er om dat Hogeschool, de verkrijgende stichting, als gevolg van de fusie meer heeft verkregen dan enkel een onroerende zaak.

5.1.2i

5.1.2i

Wanneer is sprake van voldoende substance?

Het Hof heeft belang gehecht aan het aan de Hogeschool tegengestelde belang (zeggenenschap en garantstelling) dat de Universiteit had (bloot eigenaar) in de verdwijner. Het Hof heeft verder aangenomen dat de verdwijner het gebouw (actief) beheerde. Deze optelsom levert voor dit Hof voldoende substance op. Hoewel het lijkt alsof het substance-argument aan kracht heeft ingeboet, is het niet uitgesloten dat een andere feitenrechter anders oordeelt dan Hof Arnhem-Leeuwarden.

Hoe moeten we na de Hofuitspraak aankijken tegen de synergie-effecten, zoals vermeld in de wetsgeschiedenis?

De feitenrechter kiest vermoedelijk voor de in zijn ogen beste argumenten. 5.1.2i

Hou altijd de stringente eisen in de gaten bij de beoordeling van gevraagde ondernemingsfaciliteiten (zoals ook bij 5bis), zeker als alle andere alternatieve ondernemingsfaciliteiten tot belastingheffing zouden leiden doch alleen niet bij bijvoorbeeld een juridische fusie.

Zoals reeds vermeld oordeelt het Hof dat de schaalvoordelen en synergie-effecten moeten worden gezien in de context van de activiteiten van Hogeschool: een stichting zonder winstoogmerk die hoger onderwijs verzorgt. Van een dergelijke instelling kan niet worden verwacht dat zij commerciële drijfveren heeft en hoofdzakelijk commerciële zakelijke overwegingen heeft. Getoetst dient te worden of Hogeschool als gevolg van de fusie voordelen kon behalen, die de vervulling van haar wettelijke taken op het gebied van het hoger onderwijs ten goede zouden komen. Je zou hieruit kunnen afleiden dat belangen (dus niet de belangen van de fuserende rechtspersonen) ontbreken bij rechtspersonen met wettelijke taken. Aan een fusie tussen "sociale" rechtspersonen worden mogelijk minder (zwaarwegende) zakelijke eisen gesteld.

Betekent dit Hof-oordeel dat bij het ontbreken van commerciële drijfveren eerder 5bis kan worden toegepast dan bij de aanwezigheid van dergelijke drijfveren? Op basis van dit Hof luidt het antwoord: ja. Het Hof maakt immers een "commercieel" onderscheid met de nadruk op de voordelen van de fusie voor het uitvoeren van de wettelijke onderwijsstaak door de verkrijger. Het kan ook wel eens verschil uitmaken of de bij een fusie verkregen onroerende zaak wordt aangewend voor de eigen onderneming/activiteiten of dat bijvoorbeeld sprake is van verhuur aan een derde (beleggingsactiviteit).

Een ander voorbeeld van het ontbreken van commerciële drijfveren is een woningcorporatie die vooral sociale sector woningen verhuurt (Diensten van Algemeen Economisch Belang: DAEB). Als de woningcorporatie geen toegelaten instelling is, is een beroep op 5d UB BRV niet mogelijk, maar kan een beroep op 5bis UB BRV wel terecht zijn.

Maar één en ander hangt altijd af van de beoordeling van de feiten van de casus. 5bis weigeren bij "wettelijke taken" is niet uitgesloten, 5bis verlenen bij "commercie" ook niet.

Hoe dan ook: voor het kunnen verlenen van de 5bis vrijstelling moet er méér zijn dan alleen overdracht van vastgoed. Dat is ook in lijn met de 5d vrijstelling.

De Hof Arnhem-Leeuwarden-uitspraak ondergraaft niet het hierna nog te vermelden Foggia (Vpb) arrest.

Interpretatie "zakelijke overwegingen" Vpb

De "Vpb" heeft meer ervaring met zakelijke overwegingen. Een mooi voorbeeld daarvan is het Foggia arrest van HvJ EG/EU 10 november 2011 (ECLI:NL:XX:2011:BU5074, V-N 2011/62.28, BNB 2012/5*, NTFR 2011-2634*) over juridische fusies naar Portugees recht.

In de Foggia casus is sprake van een fusie tussen drie vennootschappen die tot dezelfde groep behoren, waarvan er één door de Portugese Inspecteur niet werd gefaciliteerd. De weigering betreft de overgenomen vennootschap, die ten tijde van de fusie geen activiteiten uitoefent, geen financiële participaties aanhoudt en aan de overnemende vennootschap slechts grote verliezen van onbestemde oorsprong wenst over te dragen. De verwijzende rechter vraagt zich af of een structurele kostenbesparing (met positief effect voor de groep) als een zakelijke overweging in de zin van Fusie Richtlijn kan worden aangemerkt als verdwijner zelf niet actief is en er slechts verliezen overgaan? De rechter moet gelet op alle omstandigheden nagaan of alle bestanddelen van het vermoeden van belastingfraude of ontwijking vervuld zijn.

Een fusie om administratieve en beheerskosten te verminderen kan uit zakelijke overwegingen plaatsvinden, maar dat is niet het geval als de structurele kostenbesparing binnen de betrokken groep volstrekt marginaal is in vergelijking met het bedrag van het verwachte fiscale voordeel. *De kostenbesparing als gevolg van de vermindering van de administratieve en de beheerskosten bij het verdwijnen van de overgenomen onderneming is inherent aan elke fusie door overname* (nb. mijn cursivering), aangezien een dergelijke transactie per definitie voor een vereenvoudiging van de groepsstructuur zorgt. Als stelselmatig zou worden erkend dat de uit de vermindering van de administratieve en beheerskosten voortvloeiende besparing van structurele kosten een zakelijke overweging vormt, zonder rekening te houden met de andere doelstellingen van de voorgenomen transactie en meer in het bijzonder met de fiscale voordelen ervan, zou de in de Fusierichtlijn neergelegde regel zijn doel verliezen.

Aldus Foggia.

Uit constante jurisprudentie van het EHvJ volgt dat de vraag of sprake is van het ontgaan of uitstellen van belastingheffing niet mag worden beantwoord aan de hand van vooraf vastgestelde algemene criteria. Foggia leert ons nu dat hetzelfde heeft te gelden voor het honoreren van (hier) een fusieverzoek. Niet elke op zichzelf genomen zakelijke overweging kan toegang tot een faciliteit met zich brengen.

Belang van "Foggia" voor de overdrachtsbelasting

De Fusierichtlijn geldt niet voor de overdrachtsbelasting en 5bis is geen kopie van de Vpb bepalingen. Bij 5bis is geen relatie tussen zakelijke overwegingen en belastingafstel. Met andere woorden, 5bis kent – in tegenstelling tot deze faciliteit voor de vennootschapsbelasting – geen ontgaanstoets doch een zakelijkheidstoets. Daarbij dient sprake te zijn van hoofdzakelijk (70%) zakelijke overwegingen.

Bij aanwezigheid van zowel zakelijke als niet zakelijke overwegingen (nastreven fiscaal voordeel wordt volgens constante jurisprudentie niet gezien als een zakelijke overweging) dient aldus een weging plaats te vinden om tot wel of niet hoofdzakelijke zakelijke overwegingen te komen.

Maar wat nu als niet-zakelijke overwegingen ontbreken en in een verzoek om toepassing van 5bis uitsluitend de beoogde kostenbesparing als zakelijke overweging wordt aangevoerd?

Dan is het gelet op overweging 48¹ uit Foggia verdedigbaar om het standpunt in te nemen dat dit niet als zakelijke overweging in de zin van 5bis dient te worden aangemerkt. Immers, als we de kostenbesparing sec in de overdrachtsbelasting bij juridische fusies als zakelijke overweging accepteren, is artikel 5bis een zinledige bepaling. En dat is niet de bedoeling gezien de wetsgeschiedenis. Vorenstaande kan in het verlengde gezien worden van hetgeen in de wetsgeschiedenis is geschreven met betrekking tot de keuze voor een juridische fusie vanwege eenvoudigere juridische leveringsvereisten.² Deze enkele overweging wordt evenmin voldoende geacht voor de toepassing van 5bis.

Praktijk

1. We kijken alleen naar de zakelijke overwegingen van de verkrijger en de verdwijner (dus niet naar de belangen voor bijv. deelnemingen).
2. De Hof-uitspraak van 7 juni 2016 is vooral van belang voor non-profits. Stel nu dat een verkrijger een door haar van de verdwijner gehuurd pand verkrijgt door middel van een juridische fusie. De verdwijner had geen zakelijk belang bij de fusie. En de verkrijger had het vermogen ook kunnen krijgen door aankoop van het pand en liquidatie van de verdwijner. Ook na Hof Arnhem-Leeuwarden is het mogelijk een beroep op 5bis af te wijzen (met name bij afwezigheid van wettelijke taken).
3. Na de hofuitspraak en de intrekking van de cassatie, moeten inspecteurs extra alert zijn op adviseurs die een casus beschrijven in de bewoordingen van de hofuitspraak. Van belang is steeds zelfstandig de feiten vast te stellen, te duiden en te beoordelen. En daarbij ook te zoeken naar tegenargumenten.
4. Alertheid is geboden bij mooie verhalen over de voordelen die er voor partijen zijn. Kortom dit soort zaken moeten we overtuigend voor de feitenrechter zien te brengen. Zo kan wel eens feitenonderzoek nodig zijn naar het daadwerkelijk te behalen voordeel met daarbij oog voor voordelen (bijv. financiering) die zonder fusie ook behaald zouden/kunnen worden. Die worden dan namelijk niet behaald vanwege de fusie en vormen dus ook geen synergievoordeel.
5. Met het substance-argument zullen we op basis van Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juni 2016 op zich niet ver meer komen, maar in een eventuele fiscale procedure kunnen we altijd aangeven het niet eens te zijn bij het oordeel van het Hof over de verdwijner.
6. Bij 5bis casus is het de vraag of van overwegend zakelijke motieven sprake is, als het financiële belang voor zowel de verkrijgende als de verdwijnende vennootschap gering is in verhouding tot het fiscale belang.
7. Het verdient aanbeveling ingewikkelde zaken in samenspraak met andere deskundige collega's te behandelen.

¹(citaat) 48. "Hieraan zij toegevoegd dat de kostenbesparing als gevolg van de vermindering van de administratieve en de beheerskosten bij het verdwijnen van de overgenomen onderneming, inherent is aan elke fusie door overname, aangezien een dergelijke transactie per definitie voor een vereenvoudiging van de groepsstructuur zorgt." (einde citaat)

²"Ingeval uitsluitend voor de vorm van juridische fusie wordt gekozen vanwege eenvoudigere juridische leveringsvereisten, dan wordt niet voldaan aan de (hoofd)zakelijkheidstoets uit het eerste lid. Deze enkele overweging is niet voldoende voor toepassing van de juridische fusiefaciliteit."

| | |
|---------------|--|
| Memo | Zorgvastgoed en Artikel 14, lid 2 WBR |
| Van | KG OVB |
| Versie | 21 september 2017 |

Oogmerk.

Artikel 14, lid 2, WBR bepaalt dat het tarief voor de overdrachtsbelasting 2% bedraagt bij verkrijging van een woning.

Van een woning is geen sprake als een gebouw als zorginstelling is aan te merken.

Dit memo beoogt een handreiking te zijn bij het bepalen van de status van een gebouw of complex van gebouwen dat trekken heeft van een woning en van een zorginstelling.

Uitgangspunten.

1. Het bepalen van de status van een gebouw (woning of geen woning) geschiedt aan de hand van de beslisboom die de KG OVB heeft opgesteld op basis van de rechtspraak van de Hoge Raad (arresten van 24 februari 2017). De (meest recente versie van de) beslisboom is te vinden op intranet.
2. Niet doorslaggevend voor de bepaling van de status is of er voor verblijf in een pand een zorgindicatie nodig is. Het gaat immers om de fysieke eigenschappen van het pand (de aard etc, zie beslisboom). Overigens zal een pand waarvoor een zorgindicatie nodig is in de meeste gevallen - getoetst aan de beslisboom - wel een zorgpand zijn, maar het omgekeerde geldt niet: verblijf in een pand waar geen zorgindicatie voor nodig is, kan wel degelijk een zorgpand zijn, afhankelijk van de aard (te bepalen via de beslisboom).
3. Het enkele feit dat zorg wordt verleend aan de bewoners van een pand is niet doorslaggevend. Wanneer iemand die woont in een woning, 24/7 zorg nodig heeft en die inkoop (thuiszorg) verandert de status van het huis niet. Het gaat er steeds om of het pand een of meer voorzieningen bevat die typerend zijn voor een zorginstelling (een gebouw dat als geheel beschouwd niet alleen bestemd is om mensen te huisvesten, al dan niet voor kortere of langere duur, maar dat ook een zorgfunctie heeft, in de ruimste zin). Het gaat er steeds om of uit de aanwezigheid van die voorzieningen kan worden opgemaakt dat het gebouw als geheel (mede) bestemd is voor het verlenen van zorg in de ruimste zin (het dus gaat om fysieke eigenschappen van het gebouw als geheel, denk bijvoorbeeld aan een spoelkeuken en een restaurant, behandel- en verpleegkamers, een kamertje waar de dienstdoende verpleegkundige kan verblijven, ruimten voor opslag van goederen etc.). Let op: de mate van zorgvoorzieningen kan verschillen. Een sober zorgcentrum is ook een zorginstelling.
4. Ovb wordt geheven wegens verkrijging van een onroerende zaak (in civielrechtelijke zin, dus grond plus duurzaam ermee verenigde gebouwen en werken). Bij gelijktijdige verkrijging van twee of meer onroerende zaken wordt per afzonderlijke onroerende zaak beoordeeld wat de status is. Een zorgcomplex bestaande uit afzonderlijke gebouwen, bijvoorbeeld één traditioneel verzorgingstehuis (vgl. hotel) en 9 zelfstandige aanleunwoningen die zijn gebouwd op aangrenzende percelen, vormt voor de ovb niet één onroerende zaak, maar zij vormen tien afzonderlijke onroerende zaken (de aanleunwoningen zullen in dit geval als woningen zijn aan te

merken, het verzorgingstehuis niet). Het komt ook voor dat aanleunwoningen geïntegreerd zijn in het verzorgingstehuis (alles onder één dak met een centrale toegang). In dat geval kan worden aangenomen dat het gebouw als geheel een zorgbestemming heeft (geen splitsing).

5. Een gebouw waarvan de status met behulp van de beslisboom is bepaald, behoudt die status zolang geen verbouwingen van betekenis (niet eenvoudig omkeerbare verbouwingen) hebben plaatsgevonden die het gebouw voor ander gebruik geschikt maken. Niet van belang is of het type gebruik(ers) na verloop van tijd wijzigt.

Voorbeeld 1: een woning die zonder verbouwing van betekenis wordt gebruikt voor andere doeleinden dan bewoning, bijvoorbeeld als B&B of als kantoor, blijft een woning.

Voorbeeld 2: een klassiek bejaardenhuis (niet-woning) waaruit de bejaarden zijn vertrokken, dat zonder verbouwing van betekenis in gebruik wordt genomen door studenten, blijft een niet-woning.

6. Een gebouw dat civielrechtelijk als één onroerende zaak aangemerkt moet worden kan voor de bepaling van de status bestaan uit twee of meer zelfstandige gedeelten, ook als het gebouw niet is gesplitst in appartementsrechten. Per gedeelte wordt dan de status bepaald.

Voorbeeld 3: een pand met winkel op de begane grond en woning op de bovenverdiepingen. Zie ook voorbeeld 5.

7. Een gebouw dat niet bestaat uit zelfstandige gedeelten heeft één status.

Voorbeeld 4: een gebouw dat *als geheel beschouwd* bestemd is voor zorgdoeleinden, zoals een ziekenhuis, verpleeghuis, revalidatiecentrum, hospice, wordt als geheel als niet-woning beschouwd, ook al zijn (onzelfstandige) gedeelten van dat gebouw naar hun aard bestemd voor bewoning. Geen splitsing derhalve.

Zorgvastgoed - enkele praktijksituaties.

Onroerende zaken die voor zorgdoeleinden worden gebruikt zijn divers. Aan de hand van de beslisboom en bovenstaande uitgangspunten dient per onroerende zaak te worden bepaald wat de status is. Enkele situaties:

- A Er is een zorgcomplex bestaande uit een hoofdgebouw en een bijgebouw en een aantal separate aanleunwoningen. Per gebouw moet worden bepaald wat de status is en wel aan de hand van de beslisboom: opdracht bouw, bouwvergunning, inrichting, publiekrechtelijke bestemming. Aanleunwoningen zullen - gelijk het woord al zegt - doorgaans als woningen zijn aan te merken, aangenomen dat zij, gelet op hun inrichting bestemd zijn voor bewoning en niet voor andere doeleinden dan bewoning zijn bestemd.
- B Een gebouw dat als geheel is ontworpen en gebouwd om als zorginstelling dienst te doen is als geheel geen woning, aangenomen dat in dit gebouw ook voorzieningen zijn aangebracht die overeenstemmen met het doel van het gebouw (spoelkeukens, behandelkamers, etc. vgl. het Hospice-arrest). Het feit dat er in dat gebouw daadwerkelijk wordt gewoond (bewoners staan in de GBA ingeschreven op het adres) heeft op de kwalificatie geen invloed.

- C Als een zelfstandig gedeelte van een gebouw naar aard en inrichting als woning aangemerkt moet worden en een ander zelfstandig gedeelte als niet-woning, dan dient er te worden gesplitst (vgl. de winkel-bovenwoning situatie).

67 Awr

- D Er is een zorghuis (laagbouw) bestaande uit 7 Awr units die via een corridor met elkaar in een kring zijn verbonden. 67 Awr units zijn ingericht voor gemeenschappelijke activiteiten, een keuken voor het bereiden van maaltijden voor de bewoners, een filmzaal en zorgverlening. 7 Awr units zijn bestemd voor bewoning, zij het dat de keukenvoorzieningen beperkt zijn. Het complex is als zorgcomplex ontworpen. Het gehele complex wordt als zorginstelling aangemerkt.

| | |
|-----------|--|
| Onderwerp | Toepassing vrijstelling art. 15-1-a WBR |
| Aan | FTO OVB |
| Van | KG OVB |
| Datum | Januari 2018 |

Casus

A verkoopt bouwterrein aan B (particulier/geen OB-ondernemer) voor € (inclusief OB);
 B verkoopt bouwterrein door aan C (particulier/geen OB-ondernemer) voor €
 A levert bouwterrein rechtstreeks aan C (a-b-c transactie).

Bouwterrein is niet als bedrijfsmiddel gebruikt en B en C kunnen de OB niet geheel of gedeeltelijk in aftrek brengen.

Voor de OB zijn er - zie art. 3 lid 4 Wet OB - twee leveringen (aan B en C), voor de OVB is er sprake van een rechtstreekse juridische verkrijging door C van A. Daarnaast kan er sprake zijn van een verkrijging door B indien hij van A de economische eigendom verkrijgt.

Vraag

Kan een beroep gedaan worden op de samenloopvrijstelling (art. 15-1-a WBR)?

Antwoord

Indien B de economische eigendom van A verkrijgt kan B voor die verkrijging een beroep doen op de samenloopvrijstelling. C kan - ongeacht of B de economische eigendom verkrijgt - geen beroep doen op de samenloopvrijstelling.

Toelichting

B kan voor zijn verkrijging van A een beroep doen op de samenloopvrijstelling. A wordt voor de btw immers geacht aan B een btw-levering te verrichten door de fictie van art. 3, vierde lid, Wet OB, terwijl die levering in het onderhavige geval een (ongebruikt) bouwterrein betreft.

C kan geen beroep doen op de samenloopvrijstelling.

Indien B de economische eigendom verkrijgt geldt het volgende:

1. Ingevolge art. 3, vierde lid, Wet OB wordt A geacht aan B te leveren en B aan C. Nu B evenwel geen btw-ondernemer is is de levering door hem niet aan de btw onderworpen. Van een samenloop ter zake van de verkrijging van de economische eigendom door C van B is derhalve geen sprake. Ter zake van de verkrijging van de juridische eigendom door C van A

geldt evenmin de samenloopvrijstelling omdat A die levering voor de Wet OB niet verricht aan C maar aan B (vergelijk par. 2.2.10 van het samenloopbesluit 2017).

Indien B de economische eigendom niet verkrijgt geldt het volgende:

2. Ingevolge art. 3, vierde lid, Wet OB wordt A geacht aan B te leveren en B aan C. Ter zake van de verkrijging van de juridische eigendom door C van A geldt de samenloopvrijstelling derhalve niet omdat A die levering verricht aan B en niet aan C. Er kan ook geen gebruik worden gemaakt van de tegemoetkoming par. 2.2.10 van het samenloopbesluit 2017 omdat B, vanwege het ontbreken van ondernemerschap, geen van rechtswege belaste btw-levering verricht aan C.

Toepassing art. 13 WBR

Indien C de economische eigendom van B verkrijgt, kan C wel een beroep doen op art. 13 WBR, omdat de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering aan B in het geheel niet aftrekbaar is bij B.



VERTROUWELIJK

Naam dienstonderdeel
kennisgroep
overdrachtsbelasting

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

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

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

De kennisgroep is van mening dat de toezegging ook moet worden gevolgd voor de overdrachtsbelasting. Dit memo geeft hierop een nadere toelichting.

Toelichting

Vormen van splitsing

Het onderstaande geldt voor beide hoofdvormen van de juridische splitsing: zuivere splitsing en afsplitsing.

Zuivere splitsing is de rechtshandeling waarbij het vermogen van een rechtspersoon die bij de splitsing ophoudt te bestaan onder algemene titel en overeenkomstig de aan de akte van splitsing gehechte beschrijving wordt verkregen door twee of meer andere rechtspersonen met dezelfde rechtsvorm.

Afsplitsing is de rechtshandeling waarbij het vermogen - of een deel daarvan - van een rechtspersoon die bij de splitsing niet ophoudt te bestaan onder algemene titel wordt verkregen door een of meer andere rechtspersonen met dezelfde rechtsvorm. Van de verkrijgende rechtspersonen moet ten minste één rechtspersoon aandelen in zijn kapitaal toekennen aan de aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon of bij de splitsing moet ten minste één rechtspersoon door de splitsende rechtspersoon worden opgericht.

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

In dat kader is de vraag opgekomen of de fiscale faciliteit van de juridische splitsing van art. 3.56 wet IB 2001 ook kan worden gebruikt om beleggingsvermogen af te splitsen met het oog op nog over te dragen aandelen in een vennootschap die dan nog uitsluitend ondernemingsvermogen bevat. De staatssecretaris heeft dit bevestigend beantwoord ervan uitgaande dat er sprake is van een situatie van reële bedrijfsopvolging. 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 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.

Zoals in de toelichting op artikel 4.17c van de Wet IB 2001 is opgemerkt, kan in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische 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.'

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.

buiten verzoek

Kader splitsingsvrijstelling overdrachtsbelasting

Vanaf 1 januari 2006 sluit de tekst van de definitie van splitsing in artikel 5c UB BRV aan bij die uit de vennootschapsbelasting. Het is de bedoeling van de wetgever dat, wanneer voor de heffing van vennootschapsbelasting sprake is van een te faciliteren splitsing, dit in beginsel ook voor de overdrachtsbelasting het geval is¹.

Het eerste lid van artikel 5c UB BRV is toen vervangen door een tekst die aansluit bij de tekst van artikel 14a-6 Vpb. Daarmee is bereikt dat er geen misverstand over kan bestaan dat de reikwijdte van deze bepalingen identiek is. Omdat de reikwijdte identiek is, geldt dit ook met betrekking tot de situaties waarin de vrijstelling wordt teruggenomen. Dit is het geval indien de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Bij deze toets gelden voor beide belastingen dezelfde afwegingen. 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.²

De Vpb-Inspecteur moet dus de overdrachtsbelasting meenemen in zijn afweging om wel of niet de splitsing te faciliteren. De Ovb. Inspecteur ging er daarom vanuit dat bij de ontgaanstoets alle middelen in samenhang werden getoetst en dat inspecteurs IB/VPB voor hun middel geen goedkeuring konden geven als voor OVB sprake was van ontgaan. Of te wel als de splitsing niet gericht is op het ontgaan voor de VPB/IB door een toezegging, dan gold deze toezegging impliciet ook voor de OVB.

Maar toen kwam het Zwijnenburg-arrest³. In deze Vpb casus exploiteerde belanghebbende Zwijnenburg BV een modezaak in een tweetal panden, die samen één winkelruimte vormden. Eén pand was eigendom van belanghebbende, wier aandelen (middellijk) in bezit waren van 'de zoon'. Het andere pand was eigendom van Beheer BV, waarvan 'de ouders' de aandelen hielden. In het kader van de overdracht van de handelszaak van de ouders aan de zoon is besloten tot een (bedrijfs)fusie tussen belanghebbende en Beheer BV, waarbij belanghebbende haar onderneming inbrengt in Beheer BV tegen uitreiking van aandelen.

De Hoge Raad oordeelde dat het ontgaan van overdrachtsbelasting een hoofddoel van de onderhavige bedrijfsfusie is, hetgeen de vraag doet rijzen of ook het

¹ Staatsblad 2005, 688, pag. 6.

² Aldus Staatsblad 2005, 688, pag. 8.

³ Hoge Raad, 11-07-2008, 43144, ECLI:NL:HR:2008:AZ8524 (BNB 2010/257*, FUTD 2010/1245*, NTFR 2010/1562*, NTFRB 2010/30, FED 2010/105*).

ontgaan van overdrachtsbelasting kan worden begrepen onder de uitdrukking 'belastingfraude of -ontwijking' van art. 11, eerste lid, onderdeel a, van de EG-Fusierichtlijn. Daartoe zijn prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Volgens dit Hof⁴ valt de overdrachtsbelasting niet binnen de werkingssfeer van de Fusierichtlijn. De faciliteiten van de Fusierichtlijn kunnen daarom niet worden geweigerd aan de belastingplichtige die door middel van een bedrijfsfusie de heffing van overdrachtsbelasting wil voorkomen.

Uit het Zwijnenburg-arrest volgt dat voor de overdrachtsbelasting de ontgaanstoeets zelfstandig getoetst wordt. Er kan dan - rekening houdend met het Zwijnenburg-arrest- sprake zijn van ontgaan voor de overdrachtsbelasting, terwijl bij de IB/Vpb geen sprake is van ontgaan⁵. In dat geval wordt door de IB/Vpb inspecteur de vrijstelling verleend, zonder dat dit consequenties heeft voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Op basis van het Zwijnenburg-arrest kan thans worden geconcludeerd dat de toezegging van de staatssecretaris bij de afsplitsing van het beleggingsvermogen in het kader van een reële bedrijfsopvolging voor de overdrachtsbelasting niet van toepassing is en dat het ontgaan voor de heffing van overdrachtsbelasting integraal en zelfstandig wordt getoetst.

Standpunt kennisgroep

De kennisgroep is van mening dat de toezegging van de staatssecretaris voor de IB/Vpb ook nu nog - dus ná het Zwijnenburg-arrest - moet worden gevolgd voor de overdrachtsbelasting, dus bij een splitsing van ondernemings- en beleggingsvermogen, waarbij sprake is van een *reële* bedrijfsopvolging gevolgd door een direct daaropvolgende schenking van ondernemingsaandelen aan de opvolger waarop de bedrijfsopvolgingsregeling voor de inkomstenbelasting en/of schenkbelasting van toepassing is.

Er is volgens de toezegging sprake van een *reële* bedrijfsopvolging. De zelfstandige toets op basis van het Zwijnenburg-arrest geeft dan geen aanleiding om voor de overdrachtsbelasting af te wijken van het oordeel voor de IB en Vpb.

Het vorenstaande geldt dus niet voor casus die afwijken van de toezegging. Bovendien is in die gevallen ook voor de IB/Vpb de toezegging niet van toepassing. Wanneer de bedrijfsopvolging (overdracht aandelen krachtens schenking) bijvoorbeeld niet direct na de splitsing wordt uitgevoerd of wanneer er geen recht bestaat op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de inkomstenbelasting of schenkbelasting, dan kan geen beroep worden gedaan op de toezegging, de splitsingsvrijstelling is dan niet van toepassing.

Nogmaals, het Zwijnenburg-arrest kan bij geheel andere casus wél aanleiding vormen voor de overdrachtsbelasting zelfstandig de 'zakelijke overwegingen' en 'ontgaanstoeets' te beoordelen (dus onafhankelijk van het Vpb-oordeel)⁶.

Afwijkende gevallen

Er zijn echter casus denkbaar waarbij ook beleggingsvermogen op de opvolgers overgaat en/of er mogelijk geen onderneming wordt gedreven en/of een ingewikkeld stappenplan wordt gevolgd om de toezegging deelachtig te kunnen worden.

⁴ Hof van Justitie, 20 mei 2010, C-352/08, ECLI:EU:C:2010:282, BNB 2010/257*, FED 2010/105*, RN 2010/70, NTFR 2010/1562.

⁵ Zie ook paragraaf 10.4 van Rapport ondernemingsfaciliteiten OVB.

⁶ Zie Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 21-07-2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:4482, AWB - 16 _ 5006 (o.a. NTFR 2017/2315* en RN 2017/102).

Dergelijke casus moeten gemeld worden aan de kennisgroep, die zo nodig samen met de kennisgroep AB de casus nader zal beoordelen. Het spreekt voor zich dat het volledige feitencomplex dan door de inspecteur in kaart dient te zijn gebracht.

Toepassing tarief naar aanleiding van de Woningarresten

(HR:2017:290, 291, 294 en 295)

A. Conclusies volgend uit de arresten.

1. Doel en strekking tariefsverlaging – doorstroming woningmarkt niet doorslaggevend

Aldus kan het door de wetgever met artikel 14, lid 2, Wbr mede nagestreefde doel van het bevorderen van doorstroming op de woningmarkt, niet doorslaggevend worden geacht bij de uitleg van het begrip woning in die wetsbepaling.

2. Begrip woning – enkel ‘naar zijn aard bestemd voor bewoning’ relevant

In artikel 14, lid 2, Wbr noch elders heeft de wetgever nader omschreven wat bij de toepassing van dit wettelijk voorschrift moet worden verstaan onder ‘woning’. Zoals is uiteengezet in de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal kan uit de wetsgeschiedenis slechts worden opgemaakt dat de wetgever voor ogen had bij de heffing van overdrachtsbelasting voor het lage tarief in aanmerking te laten komen het bouwwerk dat ‘naar zijn aard bestemd is voor bewoning’.

3. Begrip woning – geschiktheid voor bewoning (220a-2 Gw) niet relevant

De wetsgeschiedenis geeft dan ook geen aanknopingspunt om aan te nemen (zoals het middel lijkt te doen) dat de wetgever voor de toepassing van artikel 14, lid 2, Wbr heeft willen aansluiten bij de rechtspraak met betrekking tot artikel 220a, lid 2, Gemeentewet, waarin mede doorslaggevend is geacht dat het pand naar aard en inrichting niet alleen bestemd maar ook geschikt is om als woning te dienen.

4. Begrip woning – eventuele status als verpleeginrichting niet relevant

Daaraan doet niet af dat de benodigde zorg niet is begrepen in de huurprijs die aan de bewoners in rekening wordt gebracht en dat er geen artsen, verpleegkundigen, schoonmakers en ander gekwalificeerd personeel in dienst van belanghebbende en [A] zijn, en evenmin dat het hospice geen ‘verpleeginrichting’ is. Beslissend is de aard van het pand, gemeten naar zijn objectieve kenmerken.

5. Begrip woning – feitelijk of voorgenomen gebruik niet relevant

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel strekkende tot invoering van het tweede lid van artikel 14 Wbr is benadrukt dat feitelijke bewoning nog niet meebrengt dat het gekochte bouwwerk naar zijn aard tot bewoning is bestemd, terwijl ook niet van belang is of de koper het gekochte zelf wil gaan bewonen.

6. Begrip woning – Contractuele relatie gebruikers – eigenaar niet relevant

Daaraan doet niet af dat de benodigde zorg niet is begrepen in de huurprijs die aan de bewoners in rekening wordt gebracht en dat er geen artsen, verpleegkundigen, schoonmakers en ander gekwalificeerd personeel in dienst van belanghebbende en [A] zijn, en evenmin dat het hospice geen ‘verpleeginrichting’ is. Beslissend is de aard van het pand, gemeten naar zijn objectieve kenmerken. De contractuele relatie van de bewoners met de exploitant van het pand is daarvoor, anders dan het Hof tot uitgangspunt heeft genomen, niet bepalend.

B. Beslisschema toepassing tarief.

0. Begrip woning – ‘naar zijn aard (kenmerken) bestemd voor bewoning’

Algemeen

In artikel 14, lid 2, Wbr noch elders heeft de wetgever nader omschreven wat bij de toepassing van dit wettelijk voorschrift moet worden verstaan onder ‘woning’. Zoals is uiteengezet in de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal kan uit de wetsgeschiedenis slechts worden opgemaakt dat de wetgever voor ogen had bij de heffing van overdrachtsbelasting voor het lage tarief in aanmerking te laten komen het bouwwerk dat ‘naar zijn aard bestemd is voor bewoning’.

Gelet op de(ze) toelichting ligt het in de rede om de vraag of de verworven onroerende zaak ‘naar zijn aard voor bewoning is bestemd’, te beantwoorden met toepassing van een zo objectief mogelijke maatstaf, dat wil zeggen een maatstaf die zoveel mogelijk aanknoopt bij de kenmerken van het bouwwerk zelf.

Schade en verval

Schade aan en verval van een woning zijn van invloed op de kwalificatie ‘woning’. Wat oorspronkelijk als woning ontworpen en gebouwd is kan door schade en verval in een (dermate slechte) staat komen te verkeren dat er sprake is van het verlies van de oorspronkelijke aard. Er is dan geen sprake meer van een woning. Voor de beoordeling of er naar zijn aard nog steeds sprake is van een woning kan worden aangesloten bij de vereisten onder onderdeel 4 van dit beslisschema; buitengevel wind- en waterdicht, woning-scheidende binnenwanden en vloeren, dakafwerking, binnenwanden inclusief kozijnen, deuren en glas en de leidingen dienen aanwezig te zijn, dit alles met het oog op het gebruik van de onroerende zaak als woning.

Appartementsrechten

Van belang is wat er in juridische zin wordt verkregen. Indien een onroerende zaak juridisch gesplitst is in appartementsrechten dient de beoordeling woning/niet-woning per individueel appartementsrecht plaats te vinden, ook als alle appartementsrechten in een gebouw tegelijkertijd worden verkregen. Niet het gehele gebouw maar het te onderscheiden appartementsrecht dient dan, zelfstandig bezien, naar zijn aard bestemd te zijn voor bewoning. Een door middel van een splitsing in appartementsrechten in juridische zin afgescheiden ruimte in een gebouw zonder enige of voldoende bouwkundige voorzieningen met het oog op bewoning in die ruimte, is niet naar zijn aard (bouwkundig) bestemd voor bewoning. Ook niet in het geval het gebouw op zichzelf als geheel voorafgaand aan de splitsing wel naar zijn aard bestemd was voor bewoning. Bij twijfel dient een dergelijke casus, via 5.1.2e aan de werkgroep 2-6% te worden voorgelegd.

1. Kenmerken bouwwerk – oorspronkelijke kenmerken ontwerp en bouw

Aanknoping bij de kenmerken van het bouwwerk zelf wordt bereikt door aansluiting te zoeken bij het doel waarvoor het oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. De vraag waarvoor het bouwwerk oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd is het startpunt.

- a) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als woning dan is het bouwwerk in beginsel een woning waarop het lage tarief (2%) van toepassing is.
- b) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als niet-woning dan is het bouwwerk in beginsel geen woning en is het normale tarief (6%) van toepassing.

De uitkomst is de oorspronkelijke aard van het bouwwerk.

2. Kenmerken bouwwerk – latere verbouwingen

Indien het bouwwerk nadien is verbouwd om het geschikt te maken voor een andere vorm van gebruik heeft het bouwwerk in beginsel (zie onder 3) zijn oorspronkelijke aard verloren.

- a) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als woning en is het later verbouwd voor een gebruik als niet-woning dan is het normale tarief (6%) in beginsel van toepassing.
- b) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als niet-woning en is het later verbouwd voor een gebruik als woning dan is het lage tarief (2%) in beginsel van toepassing.

De uitkomst is de gewijzigde bouwkundige aard van het bouwwerk.

Of deze gewijzigde bouwkundige aard leidt tot een definitief gewijzigde aard die in de plaats komt van de oorspronkelijke aard dient vervolgens te worden bepaald aan de hand van onderdeel 3 van dit beslisschema.

3. Kenmerken bouwwerk – aard bouwwerk blijft gelijk bij beperkte aanpassingen

Een bouwwerk kan worden geacht zijn *oorspronkelijke aard* te hebben behouden, indien niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor die oorspronkelijke vorm van gebruik geschikt te maken.

- a) Is het bouwwerk, met oorspronkelijk aard 'woning', verbouwd om het geschikt te maken voor ander gebruik, maar met beperkte aanpassingen weer geschikt te maken voor het gebruik als woning, dan is de oorspronkelijke aard niet verloren gegaan en is het lage tarief (2%) van toepassing.
- b) Is het bouwwerk met *oorspronkelijke aard* 'niet-woning', verbouwd om het geschikt te maken voor gebruik als woning, maar met beperkte aanpassingen weer geschikt te maken voor het gebruik als niet-woning, dan is de oorspronkelijke aard niet verloren gegaan en is het normale tarief (6%) van toepassing. Als een dergelijke situatie zich voordoet, dient deze (via 5.1.2e) ter beoordeling voorgelegd te worden aan de werkgroep 2 - 6 %.

Voor wat betreft beperkte aanpassingen wordt verwezen naar onderdeel 4 van dit beslisschema. Met een pand dat oorspronkelijk is gebouwd voor bewoning (of niet woning) wordt in dit verband gelijkgesteld een pand dat oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning (of niet-woning) is ontworpen maar door latere verbouwing naar zijn aard tot woning (of niet-woning) is bestemd. Van gewijzigde aard is geen sprake, als een verbouwd bouwwerk met beperkte aanpassingen weer geschikt gemaakt kan worden voor het gebruik dat voorafgaand aan de verbouwing bij de aard paste. Dus alleen als de status gewijzigde bouwkundige aard een definitief karakter heeft komt de gewijzigde aard in de plaats van de oorspronkelijke aard.

De uitkomst is de ongewijzigde oorspronkelijke aard of de gewijzigde aard van het bouwwerk. De uitkomst kan ook een onduidelijke aard zijn.

4. Transformatiepanden.

Het arrest van de Hoge Raad van 24 februari 2017, nummer 16/04101 biedt ruimte het standpunt dat wij innemen bij transformatiepanden (tarief van 2% is pas van toepassing indien de transformatie volledig - inclusief keuken, badkamer, toilet - is afgerond) te nuanceren.

Hierbij kan worden uitgegaan van een omslagpunt in de transformatie van niet-woning naar woning. Als op het moment van de levering dit omslagpunt is bereikt, kan het lage tarief van 2% worden toegepast.

Het omslagpunt kan worden aangenomen als aan de navolgende vereisten is voldaan. De volgende bouwkundige aanpassingen aan de onroerende zaak dienen geheel gereed te zijn voor het gebruik als woning:

- de buitengevel, wind- en waterdicht;
- de woning-scheidende binnenwanden en vloeren;
- de dakafwerking;
- de binnenwanden, inclusief kozijnen, deuren en glas;
- de leidingen (gas, water toe- en afvoer en elektra).

Het (daarna) aanbrengen van (smaakgebonden) voorzieningen in de vorm van stuc-, spuit- en tegelwerk alsmede een keuken, badkamer en andere sanitaire voorzieningen kan worden gezien als 'beperkte aanpassing'.

Voor 1-kamerappartementen en dergelijke geldt hetzelfde.

5. Twijfel over kenmerken bouwwerk – publiekrechtelijke bestemming van belang

Indien de beoordeling van de kenmerken van het bouwwerk niet leidt tot een duidelijke slotsom, komt mede betekenis toe aan de eisen of beperkingen die voor het (gebruik van het) bouwwerk voortvloeien uit publiekrechtelijke voorschriften (de gemeentelijk bestemming).

- a) Heeft het bouwwerk, na de beoordelingen onder 1) tot en met 3), een *onduidelijke aard* en is de (niet-gemengde) publiekrechtelijke bestemming wonen dan is het lage tarief (2%) van toepassing.
- b) Heeft het bouwwerk, na de beoordelingen onder 1) tot en met 3), een *onduidelijke aard* en is de (niet-gemengde) publiekrechtelijke bestemming niet-wonen dan is het normale tarief (6%) van toepassing.

De uitkomst is een onduidelijke aard met een duidelijke publiekrechtelijke bestemming of een onduidelijke aard met een onduidelijke of dubbele publiekrechtelijke bestemming.

6. Twijfel over kenmerken bouwwerk - dubbele / onduidelijke publiekrechtelijke bestemming

Indien het bouwwerk een *onduidelijke aard* heeft en een dubbele of onduidelijke publiekrechtelijke bestemming dan is doel en strekking van de tariefsverlaging, doorstroming woningmarkt, relevant.

- a) Wordt met de verkrijging van het bouwwerk met een *onduidelijke aard* en een *onduidelijke of dubbele publiekrechtelijke bestemming* doorstroming op de woningmarkt bereikt dan is het lage tarief (2%) van toepassing.
- b) Wordt met de verkrijging van het bouwwerk met een *onduidelijke aard* en een *onduidelijke of dubbele publiekrechtelijke bestemming* doorstroming op de woningmarkt niet bereikt dan is het normale tarief (6%) van toepassing.

C. Aandachtspunten.

1. Deze notitie is enkel voor intern gebruik.
2. Als na het doorlopen van het beslisschema (niet in alle gevallen hoeven alle stappen doorlopen te worden, maar in alle gevallen moeten wel de stappen 1 t/m 3 doorlopen worden) nog steeds twijfel bestaat (de uitkomst wijst nog steeds niet ondubbelzinnig in één richting) dient de casus (via 5.1.2e) voorgelegd te worden aan de werkgroep 2 - 6 %.
3. Hotels, pensions, asielzoekerscentra, ziekenhuizen, verzorgings- en verpleeginstellingen, internaten blijven uitgezonderd van het verlaagde tarief. Vergelijk het arrest van de Hoge Raad inzake het hospice, zaaknummer 16/02257. Het standpunt van de Kennisgroep is, conform de

conclusie van de A-G Wattel, dat evenzeer van het verlaagde tarief zijn uitgesloten: kloosters (zie hierna), brouwerijen, gemalen, watertorens, kerken, scholen en andere gebouwen die in het geheel geen woonfunctie hebben of waarvan de woonfunctie niet de hoofdfunctie is. Klooster(complex). Een onroerende zaak die oorspronkelijk ontworpen en gebouwd is als klooster(complex) is naar zijn oorspronkelijke aard geen woning (in deze zin ook AG Wattel in de bijlage bij zijn conclusies voor de woning-arresten). Naar zijn aard (bouwkundig) is de onroerende zaak, als geheel beschouwd: het klooster(complex), dan ook niet aan te merken als een woning in de zin van artikel 14, lid 2, WBR en is het verlaagde tarief dus niet van toepassing. Dat er in het kloostercomplex (al dan niet onzelfstandige) verblijfs- of woonruimtes zijn doet daaraan niet af, de onroerende zaak (het gebouw) dient (in bouwkundige zin) als geheel in aanmerking te worden genomen (zie ook het Hospice-arrest, -291).

Voor splitsing, zoals bij een woon/winkel-pand (boven woning, beneden winkel), is hier geen plaats, omdat de gehele onroerende zaak (het gehele bouwkundige complex), het klooster vormt.

Het 2% tarief kan wel van toepassing zijn op zelfstandige, voor bewoning bestemde, gebouwen die los staan van het klooster, ook al bevinden zij zich op het kloosterterrein. Vgl. externe 'aanleunwoningen' bij een zorginstelling.

Dat een kloostercomplex voor de Gemeentewet al dan niet als woning wordt aangemerkt doet, gezien de woningarresten, niet ter zake.

4. Wordt een woning verbouwd tot verzorgingsinstelling etc. of omgekeerd: doorlopen beslisschema.

5. Bronnen waarbij zoal te rade kan worden gaan? Koopovereenkomst, bouwtekeningen, bouwvergunning, gemeente, kadaster, google en dergelijke.

6. In voorkomende gevallen, bijvoorbeeld bij een 'woon-winkelpand', dient splitsing plaats te vinden. Aansluiting kan gezocht worden bij de omzetbelasting: zelfstandige 'units' worden telkens op zichzelf beoordeeld. Zie OZ-besluit OB, 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, geactualiseerd 19 september 2013, BLKB 2013/1686M.

7. Jurisprudentie inzake WOZ vindt geen toepassing.

8. Bewijslast. Hoofdregel is 6%. Uitzondering is 2%. Wie stelt, bewijst. Wie makkelijk iets kan bewijzen, heeft de bewijslast.

9. Ambtshalve verminderen of teruggeven. Te laat ingediende bezwaarschriften en afgewezen bezwaarschriften (waartegen partijen geen beroep hebben aangetekend). Normale regels: Geen terugwerkende kracht. Zie paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (Besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19).

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

Inleiding

Deze notitie beoogt (meer) duidelijkheid te scheppen ten aanzien van de toepassing van het verlaagde tarief van artikel 14, tweede lid, WBR na de **Februari-arresten (HR:2017:290, 291, 294 en 295) de Transformatie-arresten (HR:2019:1779, 1872 en 1874) en enkele uitspraken van lagere rechterlijke instanties.**

In onderdeel (A) zijn algemene conclusies opgenomen, in onderdeel (B) een beslisschema en onder (C) (interne) aandachtspunten.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

A. Algemene conclusies volgend uit de arresten

1. Doelen strekking tariefsverlaging – doorstroming woningmarkt niet doorslaggevend

Het door de wetgever met artikel 14, lid 2, Wbr mede nagestreefde doel van het bevorderen van doorstroming op de woningmarkt, wordt niet doorslaggevend geacht bij de uitleg van het begrip woning in die wetsbepaling.

2. Begrip woning – enkel 'naar zijn aard bestemd voor bewoning' relevant

In artikel 14, lid 2, Wbr noch elders heeft de wetgever nader omschreven wat bij de toepassing van dit wettelijk voorschrift moet worden verstaan onder 'woning'. Uit de wetsgeschiedenis kan slechts worden opgemaakt dat de wetgever voor ogen had bij de heffing van overdrachtsbelasting voor het lage tarief in aanmerking te laten komen het bouwwerk dat 'naar zijn aard bestemd is voor bewoning'.

3. Begrip woning – geschiktheid voor bewoning (220a-2 Gw) niet relevant

De wetsgeschiedenis geeft geen aanknopingspunt om aan te nemen dat de wetgever voor de toepassing van artikel 14, lid 2, Wbr heeft willen aansluiten bij de rechtspraak met betrekking tot artikel 220a, lid 2, Gemeentewet, waarin mede doorslaggevend is geacht dat het pand naar aard en inrichting niet alleen bestemd maar ook geschikt is om als woning te dienen.

4. Begrip woning – feitelijk of voorgenomen gebruik niet relevant

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel strekkende tot invoering van het tweede lid van artikel 14 Wbr is benadrukt dat feitelijke bewoning nog niet meebrengt dat het gekochte bouwwerk naar zijn aard tot bewoning is bestemd, terwijl ook niet van belang is of de koper het gekochte zelf wil gaan bewonen. Het feitelijk of voorgenomen gebruik is niet van belang, beslissend is de aard van de onroerende zaak, gemeten naar objectieve kenmerken.

5. Begrip woning – Contractuele relatie gebruikers – eigenaar niet relevant

De contractuele relatie van de bewoners met de exploitant van het pand is daarvoor, anders dan het Hof tot uitgangspunt heeft genomen, niet bepalend. Beslissend is de aard van het pand, gemeten naar zijn objectieve kenmerken.

6. Begrip woning – transformatie niet-woning naar woning

In een geval waarin verbouwingswerkzaamheden hebben plaatsgevonden die, ook indien zij nog niet zijn voltooid, de gevolgtrekking kunnen rechtvaardigen dat die werkzaamheden onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning, kan het bouwwerk alleen worden geacht de oorspronkelijke aard te hebben behouden indien de inspecteur aannemelijk maakt dat niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor het oorspronkelijke doel geschikt te maken.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

B. Beslisschema toepassing tarief

0. Begrip woning / niet-woning – ‘naar zijn aard (kenmerken) bestemd’

Algemeen

In artikel 14, tweede lid, WBR noch elders heeft de wetgever nader omschreven wat bij de toepassing van dit wettelijk voorschrift moet worden verstaan onder ‘woning’. Uit de wetsgeschiedenis kan slechts worden opgemaakt dat de wetgever voor ogen had bij de heffing van overdrachtsbelasting voor het lage tarief in aanmerking te laten komen het bouwwerk dat ‘naar zijn aard bestemd is voor bewoning’.

Op basis daarvan dient de vraag of de verworven onroerende zaak ‘naar zijn aard voor bewoning is bestemd’, te worden beantwoord met toepassing van een zo objectief mogelijke maatstaf. Dat wil zeggen: een maatstaf die zoveel mogelijk aanknoopt bij de kenmerken van het bouwwerk zelf.

Aanknoping bij de kenmerken van het bouwwerk zelf wordt bereikt door aansluiting te zoeken bij het doel waarvoor het oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Indien dat doel bewoning is geweest maar het bouwwerk nadien is verbouwd om het geschikt te maken voor een andere vorm van gebruik, kan het alleen worden geacht zijn aard van woning te hebben behouden indien niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor bewoning geschikt te maken.

Op basis van de transformatie-arresten geldt inmiddels (min of meer) hetzelfde voor een gebouw met oorspronkelijke staat ‘niet-woning’. In een geval waarin verbouwingswerkzaamheden hebben plaatsgevonden die, ook indien zij nog niet zijn voltooid, de gevolgtrekking kunnen rechtvaardigen dat die werkzaamheden onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning, kan het bouwwerk alleen worden geacht de oorspronkelijke aard (van niet-woning) te hebben behouden indien de inspecteur aannemelijk maakt dat niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor het oorspronkelijke doel (niet-woning) geschikt te maken.

Met een onroerende zaak die oorspronkelijk is gebouwd voor bewoning wordt in dit verband gelijkgesteld een pand dat oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning is ontworpen maar door latere verbouwing naar zijn aard tot woning is bestemd. Hetzelfde geldt voor de omgekeerde situatie: een onroerende zaak oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als ‘woning’ kan door latere verbouwing naar zijn aard tot ‘niet-woning’ bestemd zijn.

Appartementsrechten

Van belang is wat er in juridische zin wordt verkregen. Indien een onroerende zaak juridisch gesplitst is in appartementsrechten dient de beoordeling woning/niet-woning per individueel appartementsrecht plaats te vinden, ook als alle appartementsrechten in een gebouw tegelijkertijd worden verkregen. Niet het gehele gebouw maar het te onderscheiden appartementsrecht dient dan, zelfstandig bezien, naar zijn aard bestemd te zijn voor bewoning.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

In een geval, waarin een zakelijk recht op een (deel van een) oorspronkelijk als bedrijfs- of kantoorpand gebouwde onroerende zaak wordt overgedragen nadat reeds bouwkundige wijzigingen zijn aangebracht en voordat ook de feitelijke oplevering plaatsvindt, moet evenzeer aansluiting worden gezocht bij het doel waarvoor het bouwwerk oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Het is aan degene die zich op de toepassing van het tarief voor woningen beroept (de verkrijger) om te stellen en zo nodig aannemelijk te maken dat het object van het overgedragen zakelijk recht op het moment van de overdracht naar zijn aard tot woning is bestemd.

1. Kenmerken bouwwerk – oorspronkelijke kenmerken ontwerp en bouw

Aanknoping bij de kenmerken van het bouwwerk zelf wordt bereikt door aansluiting te zoeken bij het doel waarvoor het oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. De vraag waarvoor het bouwwerk oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd is het startpunt.

- a) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als woning dan is het bouwwerk in beginsel een woning waarop het lage tarief (2%) van toepassing is.
- b) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als niet-woning dan is het bouwwerk in beginsel geen woning en is het normale tarief (6%) van toepassing.

De uitkomst is de *oorspronkelijke aard* van het bouwwerk.

Toelichting

Negatieve lijst¹

Als een (deel van een) gebouw oorspronkelijk ontworpen en gebouwd is als:

- bedrijfsgebouw en -bedrijfsruimte;
- afzonderlijke garagebox;
- hotel/pension;
- asielzoekerscentrum;
- bestemd voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis;
- internaat;

dan is het verlaagde tarief niet van toepassing ten aanzien dat (deel van het) gebouw.

Gehele gebouw of delen van een gebouw

In beginsel dient het gebouw als geheel te worden beoordeeld en is er op het gebouw één tarief van toepassing. Wanneer er zelfstandige delen in een dergelijk gebouw aanwezig zijn die onmiskenbaar naar zijn bouwkundige aard voor zelfstandige bewoning zijn bestemd dan kan

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2011–2012, 33 003, nr. 3, blz. 115 en 116.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

daarop mogelijk het verlaagde tarief van toepassing zijn. Bij twijfel kunnen dergelijke gevallen worden aangemeld bij de VTA.

Bouwgrond

Grond bestemd voor woningbouw valt niet onder het verlaagde tarief. Het verlaagde tarief geldt voor een nieuwe woning in aanbouw. Als de fundering is aangebracht is er sprake van een nieuwe woning in aanbouw.²

Zorggebouwen

Een gebouw dat is ontworpen en gebouwd als hospice is door de Hoge Raad³ aangemerkt als naar zijn aard bestemd als een verpleeg- of verzorgingsinstelling.⁴ Ten aanzien van bejaardentehuizen, verzorgings- en verpleeginstellingen en zorgvilla's zijn diverse gerechtelijke procedures aanhangig. Ten aanzien van dergelijke gebouwen dient het standpunt te worden ingenomen dat het verlaagde tarief niet van toepassing is ten aanzien van het gehele gebouw. Subsidiair dient het standpunt te worden ingenomen dat het verlaagde tarief enkel van toepassing is ten aanzien van delen van het gebouw die onmiskenbaar naar zijn bouwkundige aard voor *zelfstandige* bewoning zijn bestemd.⁵

Een gebouw dat is ontworpen en gebouwd / verbouwd als onderkomen dat (verpleeghuis)zorg biedt (voor mensen met dementie) dient in zijn geheel te worden beschouwd als niet-woning, ondanks de aanwezigheid van onzelfstandige woonruimtes. De feitelijke aard en inrichting van een dergelijk gebouw is namelijk specifiek afgestemd op het bieden van (verpleeg)zorg. Naast specifieke bouwkundige brandveiligheidseisen zijn er doorgaans diverse specifieke bouwkundige kenmerken aanwezig zoals toegangs-, alarmerings- en signaleringssystemen, behandelruimtes, logeerkamers, spreekkamers en ontbreekt in de woongedeeltes een eigen kookgelegenheid. Dat het element zorg overheerst bij de aard van een dergelijke gebouw kan tevens blijken uit de gesloten (zorg)overeenkomsten en de zorgindicatie (ZZP 5) die benodigd is voor het verblijf.⁶

Kloostercomplexen

Tegen de (klooster)uitspraak van Rechtbank Den Haag⁷ is geen hoger beroep ingesteld. Feitelijk gezien werd in dat berechte geval enkel het juridisch afgesplitste woongedeelte, dat deel uitmaakte van een oorspronkelijk groter kloostercomplex, verkregen. Er was sprake van een gebouw met daarin enkel de zelfstandige woonvertrekken van de paters en de daaraan in directe zin dienstbare gezamenlijke woonruimtes (keuken, eetzaal, woonkamer). Deze uitspraak brengt niet met zich mee dat *kloostercomplexen* (voor het geheel) delen in het verlaagde tarief. Wanneer een kloostercomplex met verschillende gebruiksfuncties wordt verkregen (zoals bijvoorbeeld woondelen, een kerk, een kapel, een brouwerij, een kantoorruimte, een boerderij) dan dient het standpunt te worden ingenomen dat het verlaagde tarief niet van toepassing is ten aanzien van het

² Tweede Kamer, vergaderjaar 2011–2012, 33 003, nr. 3, blz. 115 en 116.

³ ECLI:NL:HR:2017:291.

⁴ ECLI:NL:HR:2017:291.

⁵ Zie: ECLI:NL:RBNNE:2019:4775, waartegen de inspecteur hoger beroep heeft ingesteld.

⁶ Zie: Rechtbank Noord-Holland, 14 februari 2020, nr. HAA 17/5371 (nog niet gepubliceerd).

⁷ Rechtbank Den Haag, 24 december 2019, nr. SGR 18/7265.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

gehele kloostercomplex. Subsidiair dient het standpunt te worden ingenomen dat het verlaagde tarief enkel van toepassing is ten aanzien van delen van het gebouw die onmiskenbaar naar zijn bouwkundige aard voor *zelfstandige* bewoning zijn bestemd.

Aandachtspunten

- Degene die zich op het lage tarief beroept heeft de bewijslast ten aanzien van de oorspronkelijke aard van de onroerende zaak;
- Relevante bescheiden zijn onder andere: bouwtekeningen, omgevingsvergunningen, gemeentelijke bestemming, erfpachtvoorwaarden en dergelijke;
- Wanneer een gebouw de functie 'verzorging' kan mede een benodigde zorgindicatie (ZZP) van belang zijn alsmede de gesloten (zorg)overeenkomst;
- Belanghebbende kan het gemeentearchief raadplegen bij 'bewijsnood'.

2. Kenmerken gebouw – latere verbouwingen

Indien een gebouw is verbouwd om het geschikt te maken voor een andere vorm van gebruik dan waarvoor het oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd, dan heeft het bouwwerk *in beginsel* (zie onder 3) zijn oorspronkelijke aard verloren.

- a) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als woning en is het later verbouwd voor een gebruik als niet-woning dan is het normale tarief (6%) in beginsel van toepassing.
- b) Is het bouwwerk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als niet-woning en is het later verbouwd voor een gebruik als woning dan is het lage tarief (2%) in beginsel van toepassing.

De uitkomst is de *mogelijk gewijzigde aard* van het bouwwerk.

Of de *mogelijk gewijzigde aard* leidt tot een *definitief gewijzigde aard* die in de plaats komt van de *oorspronkelijke aard* dient vervolgens te worden bepaald aan de hand van onderdeel 3 van dit beslisschema.

Toelichting

Wanneer er (enkel) sloop- of verwijderingswerkzaamheden hebben plaatsgevonden leidt dit niet tot de conclusie dat er verbouwingen hebben plaatsgevonden (met het oog op een ander gebruik). Het

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

doorgaans gebruikelijke 'casco' (leeg) opleveren van een kantoorgebouw bij het eindigen van een huurperiode kan niet worden aangemerkt als verbouwingswerkzaamheden met het oog op een ander gebruik. Een casco kantoorgebouw is naar zijn aard een kantoorgebouw, zoals dat ook geldt voor een casco (lege) winkelruimte. Het enkel in juridische zin splitsen van een gebouw in appartementsrechten is op zichzelf gezien geen verbouwingswerkzaamheid en leidt op zichzelf gezien niet tot een gewijzigde aard.

De opbouwwerkzaamheden met het oog op ander gebruik dienen te zijn gestart op het moment van levering. Er dienen op het moment van levering verbouwingswerkzaamheden te hebben plaatsgevonden die, ook indien zij nog niet zijn voltooid, de gevolgtrekking kunnen rechtvaardigen dat die werkzaamheden onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning (of niet-woning). Enkel (interne) sloop- en / of verwijderingswerkzaamheden leiden niet tot een gewijzigde aard.⁸ Groot onderhoud, renovatie, isolatie en het vervangen van installaties zijn op zichzelf beschouwd geen werkzaamheden die strekken tot ander gebruik.

Aandachtspunten

- Degene die zich op het lage tarief beroept heeft de bewijslast ten aanzien van uitgevoerde verbouwingen aan de onroerende zaak;
- Relevante bescheiden zijn onder andere: bouwtekeningen, omgevingsvergunningen, gemeentelijke bestemming, erfpachtvoorwaarden, aanneemovereenkomsten, facturen van verbouwingen en dergelijke;
- De Hoge Raad⁹ noemt de volgende feiten en omstandigheden waaruit kan blijken dat de verbouwingswerkzaamheden onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning (of niet-woning):
 - de aard en inhoud van de verrichte werkzaamheden;
 - de inhoud van de koop-/aannemingsovereenkomst(en)
 - de voor kopers van een woning en hun geldverstrekkers in het algemeen relevante omstandigheid dat het verkregen object zelfstandig overdraagbaar is (door splitsing in appartementsrechten);
- De Hoge Raad noemt het niet expliciet als criterium, maar de gemeentelijke bestemming lijkt ook mede (niet enkel) licht te kunnen werpen op de vraag of de verbouwingswerkzaamheden strekken tot (op)levering van een woning (of niet-woning).

⁸ Zie ECLI:NL:RBGEL:2016:4827 en ECLI:NL:GHSHE:2016:4199.

⁹ Zie ECLI:NL:HR:2019:1779, r.o. 2.3.4.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

3. Kenmerken bouwwerk – aard bouwwerk blijft gelijk bij beperkte aanpassingen

Een bouwwerk kan, na verbouwing om het geschikt te maken voor ander gebruik, toch worden geacht zijn *oorspronkelijke aard* te hebben behouden, indien niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor die oorspronkelijke vorm van gebruik geschikt te maken.

- a) Is het bouwwerk, met *oorspronkelijk aard 'woning'*, verbouwd om het geschikt te maken voor ander gebruik, maar met beperkte aanpassingen weer geschikt te maken voor het gebruik als woning, dan is de oorspronkelijke aard niet verloren gegaan en is het lage tarief (2%) van toepassing.
- b) Is het bouwwerk met *oorspronkelijke aard 'niet-woning'*, verbouwd om het geschikt te maken voor gebruik als woning, maar met beperkte aanpassingen weer geschikt te maken voor het gebruik als niet-woning, dan is de oorspronkelijke aard niet verloren gegaan en is het normale tarief (6%) van toepassing.

De uitkomst is de *ongewijzigde oorspronkelijke aard* of de *gewijzigde aard* van het bouwwerk. De uitkomst kan ook een *onduidelijke aard* zijn, zie onderdeel 4 en 5.

Toelichting:

Met een pand dat oorspronkelijk is gebouwd voor bewoning (of niet woning) wordt gelijkgesteld een pand dat oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning (of niet-woning) is ontworpen maar door latere verbouwing naar zijn aard tot woning (of niet-woning) is bestemd. Van gewijzigde aard is geen sprake, als een verbouwd bouwwerk met beperkte aanpassingen weer geschikt gemaakt kan worden voor het gebruik dat voorafgaand aan de verbouwing bij de aard paste. Dus alleen als de status *mogelijk gewijzigde aard* een definitief karakter heeft komt de gewijzigde aard in de plaats van de oorspronkelijke aard. De oorspronkelijke staat gaat daarmee definitief verloren.

Verbouwingswerkzaamheden

In een geval waarin verbouwingswerkzaamheden hebben plaatsgevonden die, ook indien zij nog niet zijn voltooid, de gevolgtrekking kunnen rechtvaardigen dat die werkzaamheden onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning of niet-woning, kan het bouwwerk alleen worden geacht de *oorspronkelijke aard* te hebben behouden indien aannemelijk wordt gemaakt dat niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor het oorspronkelijke doel geschikt te maken.

Ingrijpende verbouwingen, waarbij meerdere binnenmuren worden gesloopt of toegevoegd en waarbij belangrijke voorzieningen met het oog op een ander gebruik worden verwijderd of toegevoegd, leiden doorgaans tot een aardverandering die niet met beperkte aanpassingen weer ongedaan gemaakt kan worden. Dat geldt temeer voor verbouwingen waarbij ook sprake is van

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

uitbreiding. Als bijvoorbeeld sprake is van een woning die door uitbreiding daarvan geschikt wordt gemaakt voor ander gebruik, dan is de aanbouw naar zijn aard geen woning. Door eventuele met de uitbreiding samenhangende wijzigingen in het oorspronkelijke woongedeelte kan, tezamen met de aanbouw, voor het geheel een niet-woning ontstaan.¹⁰

Relevante omstandigheden

De vaststelling van de strekking van de verbouwingswerkzaamheden dient te geschieden met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Zo kan naast de aard en inhoud van de verrichte werkzaamheden ook de inhoud van de koop-/aannemingsovereenkomst(en) in aanmerking worden genomen, evenals de voor kopers van een woning en hun geldverstrekkers in het algemeen relevante omstandigheid dat het verkregen object zelfstandig overdraagbaar is, bijvoorbeeld (mede) door splitsing van een oorspronkelijk als bedrijfs- of kantoorpand gebouwde onroerende zaak in appartementsrechten.

Schade en verval

Schade aan, en verval van, een woning kan van invloed zijn op de kwalificatie 'woning'. Een gebouw dat oorspronkelijk is gebouwd voor bewoning kan alleen worden geacht zijn aard van woning te hebben behouden wanneer niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer geschikt te maken voor bewoning. Wat oorspronkelijk als woning ontworpen en gebouwd is kan door schade en verval in een (dermate slechte) staat komen te verkeren dat er sprake is van het verlies van de (oorspronkelijke) aard. Tegen het oordeel van Hof Den Bosch van 20 februari 2020, nr. 19/00236 is door de inspecteur een cassatievoorstel ingediend.¹¹

Een 'oorspronkelijke' woning die (enkel) aan de binnenzijde (in tijdelijke zin) leeg is gesloopt met het oog op renovatie en verbouwing (tot een woning) wordt aangemerkt als een woning.¹² Een afgebrande boerderij waarvan nog enkel een fundering aanwezig is wordt niet aangemerkt als een woning.¹³

Aandachtspunten

- Wanneer de oorspronkelijke aard 'woning' is dan ligt de bewijslast dat de onroerende zaak, ondanks verbouwingswerkzaamheden met het oog op een ander gebruik, met niet meer dan beperkte aanpassingen weer geschikt te maken is voor het gebruik als woning bij belastingplichtige.
- Wanneer de oorspronkelijke aard 'niet-woning' is dan ligt de bewijslast dat de onroerende zaak, ondanks verbouwingswerkzaamheden met het oog op een ander gebruik, met niet

¹⁰ Zie ECLI:NL:RBZWB:2019:5675, betreffende een onroerende zaak die is gebouwd en ontworpen als woning en nadien is verbouwd tot een hotel met restaurant.

¹¹ Uitspraak nog niet gepubliceerd, vervolg op: ECLI:NL:RBZWB:2019:1184.

¹² ECLI:NL:RBGEL:2016:4827 en ECLI:NL:GHSHE:2016:4199.

¹³ ECLI:NL:RBZWB:2018:1629.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

meer dan beperkte aanpassingen weer geschikt te maken is voor het gebruik als 'niet-woning' bij de inspecteur.

- Verbouwwerkzaamheden kunnen zodanig zijn dat er sprake is van een nieuw-vervaardigde onroerende zaak in de zin van de Wet omzetbelasting. Bij leveringen na ingrijpende verbouwingen, met name bij verbouwingen tot woningen en tot zorgvastgoed, dient afstemming te worden gezocht met de inspecteur omzetbelasting.

4. Twijfel over kenmerken bouwwerk – publiekrechtelijke bestemming van belang

Indien de beoordeling van de kenmerken van het bouwwerk niet leidt tot een duidelijke slotsom, komt mede betekenis toe aan de eisen of beperkingen die voor het (gebruik van het) bouwwerk voortvloeien uit publiekrechtelijke voorschriften (de gemeentelijk bestemming).

- a) Heeft het bouwwerk, na de beoordelingen onder 1) tot en met 3), een *onduidelijke aard* en is de niet-gemengde publiekrechtelijke bestemming wonen dan is het lage tarief (2%) van toepassing.
- b) Heeft het bouwwerk, na de beoordelingen onder 1) tot en met 3), een *onduidelijke aard* en is de niet-gemengde publiekrechtelijke bestemming niet-wonen dan is het normale tarief (6%) van toepassing.

De uitkomst is een *onduidelijke aard met een duidelijke publiekrechtelijke bestemming* of een *onduidelijke aard met een onduidelijke of dubbele publiekrechtelijke bestemming*.

5. Twijfel over kenmerken bouwwerk - dubbele / onduidelijke publiekrechtelijke bestemming

Indien het bouwwerk een *onduidelijke aard* heeft en een dubbele of onduidelijke publiekrechtelijke bestemming dan is doel en strekking van de tariefsverlaging, doorstroming woningmarkt, relevant.

- a) Wordt met de verkrijging van het bouwwerk met een *onduidelijke aard* en een *onduidelijke of dubbele publiekrechtelijke bestemming* doorstroming op de woningmarkt bereikt dan is het lage tarief (2%) van toepassing.
- b) Wordt met de verkrijging van het bouwwerk met een *onduidelijke aard* en een *onduidelijke of dubbele publiekrechtelijke bestemming* doorstroming op de woningmarkt niet bereikt dan is het normale tarief (6%) van toepassing.

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

C. Interne aandachtspunten

1. Deze notitie is enkel voor intern gebruik.
2. Als na het doorlopen van het beslisschema (niet in alle gevallen hoeven alle stappen doorlopen te worden, maar in alle gevallen moeten wel de stappen 1 t/m 3 doorlopen worden) nog steeds twijfel bestaat (de uitkomst wijst nog steeds niet ondubbelzinnig in één richting) dient de casus voorgelegd te worden aan de VTA.
3. Hotels, pensions, asielzoekerscentra, ziekenhuizen, verzorgings- en verpleeginstellingen, internaten blijven uitgezonderd van het verlaagde tarief. Vergelijk het arrest van de Hoge Raad inzake het hospice, zaaknummer 16/02257. Het standpunt van de Kennisgroep is, conform de conclusie van de A-G Wattel, dat evenzeer van het verlaagde tarief zijn uitgesloten: brouwerijen, gemalen, watertorens, kerken, scholen, kloostercomplexen en andere gebouwen die in het geheel geen woonfunctie hebben of waarvan de woonfunctie niet de hoofdfunctie is.

Het 2% tarief kan van toepassing zijn op zelfstandige, voor zelfstandige bewoning bestemde, gebouwen die los staan van bijvoorbeeld een kloostercomplex of verzorgingsinstelling (zoals aanleunwoningen) ook al bevinden zij zich (in juridische zin) op het kadastrale perceel van het kloostercomplex dan wel verzorgingsinstelling.

4. Wordt een woning verbouwd tot verzorgingsinstelling en dergelijke, of omgekeerd: doorlopen beslisschema.
5. Bronnen waarbij zoal te rade kan worden gegaan: koopovereenkomst, bouwtekeningen, bouwvergunning, omgevingsvergunning gemeente, kadaster, google en dergelijke.
6. In voorkomende gevallen, bijvoorbeeld bij een 'woon-winkelpand', dient splitsing plaats te vinden. Als de onroerende zaak qua oppervlakte voor 90 procent of meer naar zijn aard bestemd is voor bewoning, kan voor de verkrijging van de gehele onroerende zaak het tarief van 2 procent worden toegepast en hoeft er niet te worden gesplitst. Bij splitsing kan aansluiting worden gezocht bij de omzetbelasting: zelfstandige 'units' worden telkens op zichzelf beoordeeld. Zie OZ-besluit OB, 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, geactualiseerd 19 september 2013, BLKB 2013/1686M.
7. Jurisprudentie inzake WOZ vindt geen toepassing.
8. Bewijslast. Hoofdregel is 6%. Uitzondering is 2%. Wie stelt, bewijst. Wie makkelijk iets kan bewijzen, heeft de bewijslast. Degene die zich op het lage tarief beroept heeft de bewijslast ten aanzien van de oorspronkelijke dan wel gewijzigde aard alsmede ten aanzien van

MEMO TOEPASSING TARIEF OVERDRACHTSBELASTING

VERSIE MAART 2020

(uitgevoerde) verbouwingswerkzaamheden met het oog op een ander gebruik. De bewijslast dat een onroerende zaak met oorspronkelijke (of definitief gewijzigde aard) van 'niet-woning', met geringe aanpassingen weer geschikt kan worden gemaakt voor het oorspronkelijke doel ligt bij de inspecteur.

9. Ambtshalve verminderen of teruggeven bij te laat ingediende bezwaarschriften en afgewezen bezwaarschriften (waartegen partijen geen beroep hebben aangetekend). Normale regels: geen terugwerkende kracht. Zie paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (Besluit van 09 mei 2017, nr. 2017-1209) en het rapport van de Nationale Ombudsman d.d. 1 april 2019, nr. 201813867.
10. Een kantoortransformatiepand wordt meestal verkregen door een ontwikkelaar met het doel om het te transformeren naar woningen. Tussen het moment van het sluiten van de (voorwaardelijke) koopovereenkomst en de levering aan de ontwikkelaar heeft de ontwikkelaar voor zijn rekening en risico doorgaans de benodigde handelingen verricht om de onroerende zaak te kunnen (mogen) transformeren naar woningen. Deze handelingen kunnen leiden tot een (aanmerkelijk) hogere waarde in het economisch verkeer op het moment van levering ten opzichte van het moment van koop. In dergelijke gevallen kan de maatstaf van heffing bij levering hoger zijn dan de tegenprestatie.
11. Wanneer projectontwikkelaars voorafgaand aan de eigendomsoverdracht de werkzaamheden uitvoeren om een gebouw te transformeren tot woning(en), kan er sprake van een feitelijke overdracht als bedoeld in artikel 7:10 BW en van een verkrijging van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, WBR.

| | |
|--------------|------------------------------------|
| Memo | Voortzetten of geheel voortzetten. |
| Van | Kennisgroep overdrachtsbelasting. |
| Datum | December 2016. |

In de WBR en het Uitvoeringsbesluit BR zien we nu eens de eis dat een onderneming 'geheel voortgezet' moet worden, dan weer de eis dat een onderneming 'voortgezet' moet worden. De vraag is of aan dit verschil in terminologie betekenis toekomt en zo, ja, welke.

A. De eis van 'geheel voortzetten' komt voor op twee plaatsen, te weten in:

Art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel b, WBR

1. *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.***

Conclusie: Voortzetten is hier geheel voortzetten (100%, dus afstoting van bijvoorbeeld 50% naar een derde is niet toegestaan)

en

Art. 5bis UBBR (art. 15-1-h WBR)

3. *De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet is geheven ter zake van een fusie is alsnog verschuldigd, **indien de activiteiten van de fuserende rechtspersonen niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de fusie door de verkrijgende rechtspersoon in haar geheel worden voortgezet.***
5. *Het derde lid blijft buiten toepassing in geval van vervreemding van de activiteiten in het kader van een inbreng als bedoeld in artikel 4, een geruisloze terugkeer als bedoeld in artikel 4a, een juridische fusie als bedoeld in dit artikel, een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, een splitsing als bedoeld in artikel 5c, **mits de in het derde lid bedoelde activiteiten gedurende de resterende periode door de opvolgende verkrijger worden voortgezet.***

Toelichting (stb. 2011 677, blz. 63)

Analoog aan de voortzettingseisen zoals die bijvoorbeeld worden gesteld bij de omzetting van een onderneming in een NV/BV, **bedoeld in artikel 5 van het UB BRV, en de bedrijfsfusie, bedoeld in artikel 5a van het UB BRV, is in het derde lid van artikel 5bis van het UB BRV de eis gesteld dat de activiteiten van de fuserende rechtspersonen gedurende drie jaren na de fusie door de verkrijgende rechtspersoon in haar geheel worden voortgezet.** Deze voorwaarde geldt voor alle juridische fusies, dus ook die waarbij geen OZL is betrokken.

Conclusie: Voortzetten is hier geheel voortzetten (100%, dus afstoting van bijvoorbeeld 50% van de activiteiten is niet toegestaan).

B. De eis van 'voortzetten' komt voor in:

Art. 4, lid 1-4 UBBR (art. 15-1-e-1° WBR)

1. De in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de wet bedoelde vrijstelling bij inbreng (...) van een onderneming (...) is van toepassing **indien alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht (...)**
4. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de wet niet is geheven ter zake van een inbreng is alsnog verschuldigd, **indien de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de inbreng door de vennootschap wordt voortgezet.**

Conclusie: Voortzetten is hier geheel voortzetten (100%, dus afstoting van bijvoorbeeld 50% naar een derde is niet toegestaan).

Art. 5, lid 1-4 UBBR (art. 15-1-e-2° WBR)

1. De in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, bedoelde vrijstelling (...) is van toepassing **indien alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht tegen**
4. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de wet niet is geheven ter zake van een omzetting is alsnog verschuldigd, **indien de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de omzetting door de vennootschap wordt voortgezet.**

NvT Besluit van 27 februari 1996 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer: "(...) Wel is het noodzakelijk dat alle tot de onderneming behorende activa en passiva worden ingebracht (...) Het vierde lid bevat het vereiste dat de onderneming wordt voortgezet. Van voortzetting is slechts sprake indien de bedrijfsvoering gedurende ten minste drie jaren na de inbreng van de onderneming wordt voortgezet en de vennootschap geen handelingen verricht die bij de inbrenger, indien hij de onderneming niet zou hebben ingebracht, zouden hebben geleid tot staking van de onderneming of van een zelfstandig gedeelte daarvan."

Conclusie: Voortzetten is hier geheel voortzetten (100%, dus afstoting van bijvoorbeeld 50% naar een derde is niet toegestaan).

Art. 4a UBBR (art. 15-1-f-2° WBR)

2. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2°, van de wet niet is geheven ter zake van een vereffening is alsnog verschuldigd, **indien de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de vereffening door de verkrijger rechtstreeks wordt voortgezet of mede voortgezet.**

Conclusie: Voortzetten is hier geheel voortzetten (100%, dus afstoting van bijvoorbeeld 50% naar een derde is niet toegestaan).

Art. 5a UBBR (bedrijfsfusie) (art. 15-1-h WBR)

1. De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens fusie is van toepassing **indien een vennootschap uitsluitend de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van een andere vennootschap verkrijgt tegen toekenning van aandelen.**
4. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet is geheven ter zake van een fusie is alsnog verschuldigd, **indien de onderneming niet**

gedurende een periode van ten minste drie jaren na de fusie door de verkrijgende vennootschap wordt voortgezet.

Conclusie: Voortzetten is hier geheel voortzetten (100%, dus afstoting van bijvoorbeeld 50% naar een derde is niet toegestaan).

C. Conclusies

1. De eis van voortzetting van een onderneming of activiteiten houdt in dat afstoting van die onderneming of van die activiteiten, bijvoorbeeld door overdracht van een percentage ervan aan een derde, niet is toegestaan.

Wat betreft art. 5bis UBBR kan uit de Toelichting niet worden opgemaakt dat de besluitgever met de toevoeging 'in haar geheel' iets anders heeft bedoeld dan dat de activiteiten worden voortgezet, in die zin dat het niet is toegestaan de activiteiten geheel of gedeeltelijk (voor een breukdeel) over te dragen aan een derde.

Met (zie ook de toelichting 'analoog...') de voortzettingseis van art. 5bis UBBR is hetzelfde bedoeld als met de voortzettingseisen van art. 5 en 5a UBBR. De in art. 5bis UBBR voorkomende toevoeging 'in haar geheel' beoogt niets anders dan nog eens te benadrukken dat de activiteiten voor 100% moeten worden voortgezet, in die zin dat het niet is toegestaan de activiteiten geheel of gedeeltelijk (voor een breukdeel) af te stoten naar een derde.

2. Voortzetting houdt niet in dat de aard en de omvang van die onderneming (de activa en passiva) ongewijzigd moeten worden voortgezet (art. 5 UBBR). Toegestaan zijn ook wijzigingen in de aard en de omvang van de ondernemingsactiviteiten, hetzij tegelijkertijd met de wijziging van de vorm waarin de onderneming wordt gedreven, hetzij nadien. Wel dient na die wijzigingen nog sprake te zijn van een onderneming.

Van voortzetting is geen sprake, in geval van (een samenstel van rechtshandelingen gericht op) algehele of partiële overdracht of van liquidatie van de onderneming.

Voorbeelden:

1. Een boer houdt varkens en koeien. Het liquideren van (uitsluitend) de varkensfokkerij is niet in strijd met het voortzettingsvereiste.
2. Een ondernemer exploiteert een schoenenzaak en een broodjeswinkel. In dit geval is sprake van een tweetal ondernemingen (of twee zelfstandige onderdelen van een onderneming). Het voortzettingsvereiste brengt mee dat beide onderdelen voor 100% gecontinueerd moeten worden.
3. De opmerking betreffende art. 5, lid 4 UBBR in de NvT (Besluit van 27 februari 1996) dat het vereiste dat de onderneming wordt voortgezet meebrengt dat de bedrijfsvoering wordt voortgezet en de vennootschap geen handelingen verricht die bij de inbrenger, indien hij de onderneming niet zou hebben ingebracht, zouden hebben geleid tot staking van de onderneming of van een zelfstandig gedeelte daarvan, sluit aan bij de eis van art. 15-1-b WBR (algehele voortzetting wat betreft de bedrijfsvoering).
4. Tussen de eis van 'geheel voortzetten' en de eis van 'voortzetten' bestaat inhoudelijk geen verschil.