

Actualiteiten overdrachtsbelasting

Drs L.E.U. Jansen¹

De afgelopen periode heeft de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna te noemen: WBR) en dan specifiek te noemen de overdrachtsbelasting de nodige veranderingen ondergaan. Hierbij valt in de eerste plaats te denken aan de wetswijzigingen die het Belastingplan 2011 per 1 januari 2011 met zich bracht. Voorts hebben diverse beleidsbesluiten vanaf de herfst van 2010 enkele versoepelingen gebracht bij de toepassing van de ondernemingsfaciliteiten in de overdrachtsbelasting. Tot slot zijn er enkele gerechtelijke uitspraken geweest die het vermelden in deze bijdrage (meer dan) waard zijn. Wat betreft het tarief is recent² nog besloten ook na 1 juli 2012 voor woningen een tarief van 2% overdrachtsbelasting te blijven hanteren.

1. Het belastbare feit

Ingevolge artikel 2 WBR is het belastbare feit voor de overdrachtsbelasting gelegen in de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of de beperkte rechten waaraan deze zijn onderworpen. Er zijn drie elementen in het belastbare feit te onderscheiden:

- a) er moet sprake zijn van een verkrijging;
- b) de verkrijging behelst de juridische of economische eigendomsverkrijging van een onroerende zaak of rechten waaraan deze onderworpen zijn;
- c) er moet sprake zijn van verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak, of van een beperkt recht dat op een in Nederland gelegen onroerende zaak rust.

Aan de vorm van de verkrijging stelt de WBR geen specifieke eisen. De levering / verkrijging van een onroerende zaak of een beperkt recht daarop geschiedt altijd via een notariële akte krachtens art 3:89 en 3:98 BW. Voor de beoordeling of een zaak kwalificeert als onroerend moet gekeken worden naar objectieve maatstaven waarbij van belang is of het bouwwerk naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. Op 9 maart 2012 besliste de Hoge Raad³ dat een zogenaamde Marina, een waterwoning bestaande uit een betonnen drijflichaam en een houten opbouw, moet worden aangemerkt als een schip dat bestemd is om te drijven en daarmee dus niet als een onroerende zaak kan worden aangemerkt. Bij de verkrijging van de waterwoning was dus geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

In zijn besluit van 14 december 2011⁴ zijn wat betreft het belastbare feit voor de overdrachtsbelasting nieuwe goedkeuringen opgenomen voor gevallen waarbij binnen een huwelijk, een geregistreerd partnerschap of bij samenwoning door toepassing van de zogenaamde 'beleggingsleer' sprake kan zijn van de verkrijging van de economische eigendom in de zin van art 2, lid 2 WBR doordat er vanaf 1 januari 2012 civielrechtelijk krachtens art 1:87 BW een zogenaamde vergoedingsvordering ontstaat dan wel een verrekenbeding wordt aangegaan. Een en ander kan zich voordoen indien de ene echtgenoot uit zijn vermogen aan de andere echtgenoot gelden ter beschikking stelt voor de verwerving van of de voldoening of aflossing van goederen die behoren tot het vermogen van de andere echtgenoot. De echtgenoot / geldverstrekker heeft dan recht op een vergoeding. De hoogte van de vergoedingsvordering wordt mede bepaald door de waardeontwikkeling van de goederen.

¹ Erik Jansen is directeur belastingadvies bij Innovative Tax BV te Nijmegen

² Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 mei 2012, nr. BLKB 2012/863M

³ Arrest 9 maart 2012, nr. 11/01761 opgenomen in V-N 2012/17.21

⁴ Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2011, nr. BLKB2011/1803M, V-N 2012/6.17

In het besluit keurt de staatssecretaris goed dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft in de situatie dat het betreffende goed een onroerende zaak (of een daarop gevestigd beperkt recht) is en de vergoedingsvordering als de verkrijging van de economische eigendom⁵ daarvan kwalificeert. Eenzelfde goedkeuring is er voor situaties waarin echtgenoten⁶ buiten gemeenschap zijn gehuwd maar wel een verrekenbeding zijn overeengekomen of bij samenwoners die een meerwaardeclausule zijn overeengekomen welke beiden (mede) zien op de waarde-ontwikkeling van een onroerende zaak.

Een uitspraak van Hof Arnhem van 15 november vorig jaar waarbij werd beslist dat een geregistreerd partnerschap van één dag voldoende was voor een vrijstelling van overdrachtsbelasting deed her en der wat stof opwaaien. Twee natuurlijke personen waren beide voor de onverdeelde helft eigenaar van tien onroerende zaken. Op 23 december 2003 gingen ze met elkaar met uitsluiting van iedere gemeenschap een geregistreerd partnerschap aan dat vervolgens (één dag later) op 24 december weer werd ontbonden. Vervolgens werden vijf dagen later met gebruikmaking van art. 3, lid 1 onderdeel b WBR de tot de gemeenschap behorende onroerende zaken zonder overdrachtsbelasting verdeeld⁷. Hof Arnhem motiveerde zijn beslissing aldus dat de wetgever tijdens de parlementaire behandeling is geweest op deze ontgaansmogelijkheid. Nu de wetgever daarop geen actie heeft ondernomen heeft hij de gevolgen daarvan aanvaard en kan het leerstuk van fraus legis niet aan de orde zijn aldus het Hof in rechtsoverweging 4.4.

Bij economische eigendom is steeds sprake van een splitsing tussen macht (juridische eigendom) en het belang (economische eigendom) bij de zaak welke zijn grondslag vindt in de door partijen gesloten overeenkomst. De rechten en verplichtingen alsmede (enig) risico van waardeverandering en tenietgaan komen toe aan de economisch eigenaar. Ingevolge art 2, lid 1 WBR en jurisprudentie⁸ wordt wat betreft het tijdstip van de verkrijging van de onroerende zaak geen terugwerkende kracht in aanmerking genomen tot een tijdstip dat is gelegen voor de notariële akte van levering. Wel is het mogelijk dat de economische eigendom van deze onroerende zaak eerder werd verkregen. Voor verkrijgingen op grond van verkopen op goedgekeurde executieveilingen wordt aan de koper een akte van gunning uitgegeven. Later zal door de akte van betaling de juridische levering plaatsvinden. Hoewel betoogbaar, heeft de staatssecretaris in zijn besluit opgenomen dat de akte van gunning geen levering van economisch eigendom van de onroerende zaak met zich meebrengt.⁹ De betaling van de koopsom wordt in dit geval als opschortende voorwaarde voor economische en juridische levering gezien.

Het opstellen van een Groninger akte leidt wel direct tot een belaste levering van het economisch eigendom (indien en voor zover de verkrijger enig waarderisico gaat lopen vanaf het moment van tekenen van de akte) In zijn arrest van 29 oktober 2010 besliste de Hoge Raad dat een Groninger akte leidt tot een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting wanneer het registergoed uitdrukkelijk wordt geleverd met akte van kwijting tenzij het tegendeel blijkt.¹⁰ Op grond van de Groninger akte wordt een onroerende zaak verkocht onder de ontbindende voorwaarde dat de koopprijs voor een bepaalde datum wordt betaald. Veelal wordt hiermee getracht binnen zes maanden na de voorafgaande verkrijging de levering op grond van een Groninger akte te bekrachtigen, zodat de overdrachtsbelasting

⁵ Economische eigendom in de zin van art 2, lid 2 van de WBR

⁶ In vergelijkbare zin: geregistreerd partners

⁷ De samenwonersvrijstelling opgenomen in art 15, lid 1 onderdeel g WBR kan onder omstandigheden (ook) een oplossing bieden voor dit soort situaties

⁸ Zie arrest Hoge Raad, 10 augustus 2007, nr. 42.287 en 42.315 opgenomen onder V-N 2007/38.26 en 27

⁹ Besluit van de staatssecretaris van 14 maart 2007, nr. CPP2006/1574M

¹⁰ Hoge Raad 29 oktober 2010, nr. 09/03675, opgenomen onder V-N 2010/58.22 en BNB 2011/13

ingevolge artikel 13 WBR mag worden verminderd, rekening houdende met deze voorgaande verkrijging. Gelet op het bestaan van de ontbindende voorwaarde, wordt op grond van artikel 8 lid 1 WBR aangesloten bij de datum waarop de akte wordt opgemaakt. Relevant in deze is wel dat de akte geschikt is om door inschrijving in de openbare registers de geleverde eigendom te doen overgaan.

2. Fictieve onroerende zaken

Per 1 januari 2011 is het toch al niet eenvoudige artikel 4 WBR over de fictieve onroerende zaken nog ingewikkelder geworden. Doel en strekking van deze regeling is er voor te zorgen dat heffing van overdrachtsbelasting kan worden voorkomen door vanuit privé onroerende zaken in te brengen in een lichaam om vervolgens de aandelen hiervan te leveren in plaats van de onroerende za(a)k(en) als zodanig. De overdracht van aandelen in een onroerendezaaklichaam (hierna: OZL) behelst een economische verschuiving van de beschikkingsmacht over de onroerende zaken, welke gezien wordt als een overdracht van deze onroerende zaken. De levering van aandelen in een OZL wordt aldus als overdracht van fictieve onroerende zaken gezien¹¹.

Om de levering van aandelen in een lichaam fictief gelijk te stellen met de overdracht van onroerende zaken dient aan een viertal *cumulatieve* eisen te worden voldaan.

- a) De verkregen aandelen moeten aandelen zijn in een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal;
- b) Ten tijde van de verkrijging van de aandelen, of op enig moment in de daaraan voorafgaande 12 maanden, moeten de bezittingen van het lichaam grotendeels (voor meer dan 50%) bestaan uit onroerende zaken, zulks alleen wanneer ten minste 30% van de bezittingen uit in Nederland gelegen onroerende zaken bestaat (of heeft bestaan);
- c) Het lichaam moet hoofdzakelijk (voor meer dan 70%) het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van onroerende zaken beogen en
- d) De verkregen aandelen moeten deel uitmaken of gaan uitmaken van een aanmerkelijk belang.

Hieronder zal op enkele van deze cumulatieve vereisten worden ingegaan.

Wat betreft voorwaarde b) mag bij de lezer bekend worden verondersteld dat een zogenaamde bezittingentoets, waarbij de ratio tussen onroerende zaken ten opzichte van de overige bezittingen relevant is, moet worden aangelegd om te beoordelen of een lichaam kwalificeert als een zogenaamde onroerendezaaklichaam. Wanneer een dergelijk lichaam een deelneming bezit waarbij het lichaam een belang heeft van minimaal een derde in een ander lichaam dan zullen de bezittingen en schulden naar rato moeten worden meegeconsolideerd bij het toepassen van de bezittingentoets¹².

¹¹ Certificeren en decertificeren van aandelen van een OZL kan een belastbaar feit opleveren indien als gevolg van deze (de)certificering tenminste een derde belang wordt verkregen. Indien aan de in het Besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB2011/137M genoemde voorwaarden wordt voldaan kan om een tegemoetkoming voor de verschuldigde overdrachtsbelasting worden verzocht.

¹² De consolidatie-eis is verruimd per 1 januari 2011 in die zin dat belangen die worden gehouden door lichamen die tot hetzelfde concern behoren (in de zin van art 15, lid 1, onderdeel h WBR juncto art 5b Uitvoeringsbesluit BRV) meetellen om het uiteindelijke belang in de deelneming te bepalen. Zo moeten belangen worden meegeteld die worden gehouden in de deelneming door een natuurlijk persoon die zelf (of tezamen met zijn echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn) een belang van 90% of meer in het lichaam heeft, om het uiteindelijke belang van het lichaam te kunnen bepalen in de deelneming.

Vanaf 1 januari 2011 is deze bezittingentoets op drie punten aangescherpt¹³. Een lichaam kwalificeert reeds als OZL wanneer de activa grotendeels (> 50%) uit onroerende zaken bestaan (waarvan minimaal 30% uit in Nederland gelegen onroerende zaken moet bestaan). Hierbij tellen alle onroerende zaken overigens mee, ongeacht waar deze zijn gelegen. Door deze wijzigingen zullen lichamen dus sneller als OZL kwalificeren. Dit komt mede door het feit dat zogenaamde 'verdachte bezittingen' vanaf 1 januari 2011 niet langer meer meetellen voor de bezittingentoets¹⁴. Als verdachte bezittingen worden aangemerkt (artikel 4 lid 4 onderdeel c WBR):

- vorderingen van het lichaam op de verkrijger (of op met het lichaam dan wel de verkrijger verbonden lichamen en/of natuurlijke personen), tenzij aannemelijk is dat deze vorderingen passen bij de normale bedrijfsuitoefening gemeten naar de aard en omvang van het lichaam of de verkrijger (alsmede met hen verbonden lichamen en natuurlijke personen), zie artikel 4 lid 4 onderdeel b WBR;
- ingeval van aanwezigheid van schulden van het lichaam aan de verkrijger (of aan met het lichaam dan wel de verkrijger verbonden lichamen en/of natuurlijke personen) bezittingen tot het bedrag van de financiering, tenzij aannemelijk is dat deze vorderingen passen bij de normale bedrijfsuitoefening gemeten naar de aard en omvang van het lichaam of de verkrijger (alsmede met hen verbonden lichamen en natuurlijke personen), zie artikel 4 lid 4 onderdeel c WBR. Een causaal verband hoeft overigens niet eens aanwezig te zijn tussen de bezittingen en de schuld, om toch als verdachte bezitting te worden aangemerkt.

Met een voorbeeld zal ik het vorenstaande verduidelijken. BV A is eigenaar van alle (100%) aandelen in BV X. BV B wil per 1 januari 2012 50% van de aandelen BV X overnemen van BV A. Vooruitlopend op de verkrijging van de helft van de aandelen BV X leent BV B een bedrag van € 2.000.000 aan BV A met de bedoeling dit bedrag later met de verschuldigde koopsom te verrekenen. BV A leent dit bedrag daarom direct door aan BV X. De balans van BV A per 1 januari 2012 ziet er als volgt uit:

	€
Bedrijfsgebouwen	1.000.000
Onroerende zaken (beleggingen)	3.000.000
Debiteuren (derden)	2.000.000
Vordering BV X	2.000.000

Nu niet aannemelijk kan worden gemaakt dat de vordering van BV A op BV X van € 2.000.000 verband houdt met de normale bedrijfsvoering telt deze verdachte bezitting niet mee voor de bezittingentoets. Wat betreft de bedrijfsgebouwen is geen sprake van het exploiteren van onroerende zaken. Aangezien de activa voor 60% bestaan uit onroerende zaken waarvan meer dan 70% wordt geëxploiteerd resulteert de verkrijging door BV B van 50% van de aandelen van OZL BV X er in dat overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Indien het lichaam voldoet aan bovenstaande bezitstoets moet vervolgens worden beoordeeld of aan het zogenaamde doelvereiste (zie voorwaarde c) wordt voldaan. Indien de onroerende zaken binnen een lichaam effectief alleen ter belegging worden aangehouden ten behoeve van het verkrijgen van, of het vervreemden van deze onroerende zaken zijn deze onroerende zaken niet dienstbaar aan de onderneming en moeten ze voor de berekening van de exploitatie-eis meegenomen worden in de berekening. Wanneer de onroerende zaak wordt benut ten behoeve van (andere) bedrijfsdoeleinden, zoals

¹³ Tot 1 januari 2011 gold als vereiste dat de activa hoofdzakelijk (tenminste 70%) uit in Nederland gelegen onroerende zaken bestaan.

¹⁴ Door de activazijde van de balans 'op te pompen' met leningen was het vaak vrij eenvoudig mogelijk de ratio onroerende zaken versus totale bezittingen zo te sturen dat niet meer aan de bezittingentoets werd voldaan en er aldus geen sprake was van een OZL.

bijvoorbeeld in geval van de exploitatie van een hotelbedrijf, een fabriek of een winkel, is géén sprake van exploitatie van de onroerende zaak¹⁵. Dergelijke onroerende zaken tellen dus niet mee bij het doelvereiste.

Om tot heffing van overdrachtsbelasting ter zake van verkrijging van aandelen in een OZL te komen dient, naast de drie voorgaande cumulatieve vereisten, een belang van minimaal één derde te worden verkregen of tot minimaal één derde worden uitgebreid (zie voorwaarde d) De invulling van het begrip aanmerkelijk belang is daarbij, gelet op het open karakter van de formulering, afhankelijk van feiten en omstandigheden. Bij de wet van 20 december 2007 is door de introductie van de term 'belang' in artikel 4 leden 3 en 4 WBR ervoor gekozen het belang in een onroerendezaaklichaam materieel te bepalen, en niet langer aan te knopen bij het geplaatste aandelenkapitaal. Zodoende wordt voorkomen dat door constructies met soort aandelen overdrachtsbelasting wordt voorkomen.¹⁶ Met de term 'belang' wordt in dit kader een direct of indirect, (on)middellijk belang bedoeld in een OZL en niet opties of converteerbare leningen. Preferente aandelen kunnen wel een belang vormen¹⁷

In artikel 4 lid 3 WBR kan een onderscheid worden aangebracht tussen:

- a) verkrijgingen van een aanmerkelijk belang door natuurlijke personen en
- b) verkrijgingen van een aanmerkelijk belang door rechtspersonen¹⁸.

a) verkrijgingen door natuurlijke personen

Voor verkrijgingen van aandelen in een onroerendezaaklichaam kent artikel 4, lid 3 WBR een dubbel vereiste alvorens tot heffing van overdrachtsbelasting toe te komen:

- a) de verkrijger moet zelf – al dan niet tezamen met zijn echtgenoot een belang van meer dan 7% bezitten én
- b) tezamen met zijn echtgenoot en bloedverwanten en aanverwanten in de rechte lijn alsook in de tweede graad van de zijlinie, dan wel een verbonden lichaam een minimaal belang hebben van een derde.

Voor echtgenoten wordt géén onderscheid gemaakt naar het tussen de echtelieden geldende huwelijksgoederenregime, tot wiens vermogen de aandelen behoren noch de daarbij behorende bestuursbevoegdheid. Ook maakt het niet uit of de echtgenoten duurzaam gescheiden leven. Aangezien in artikel 4 leden 3 en 5 WBR uitdrukkelijk wordt gesproken over echtgenoten wordt hieronder verstaan de echtgenoten en geregistreerde partners, maar uitdrukkelijk niet overige samenwoners. Er is aldus geen koppeling met het per 1 januari 2011 nieuw geformuleerde partnerbegrip voor de inkomstenbelasting.

¹⁵ Vergelijk in dit kader ook HR 19 december 2008, nr. 07/10541, V-N 2009/2.18. Hier was sprake van een onroerende zaak die werd benut voor de exploitatie van een camping waar door de gasten ook van andere bijkomende voorzieningen zoals een zwembad, speeltuin en tennisbanen gebruik kon worden gemaakt. De Hoge Raad besliste dat de kortstondige verhuur van toeristische plaatsen niet veel verschilt van de exploitatie van een hotelbedrijf welke activiteiten beiden niet zijn aan te merken als exploitatie van onroerende zaken in de zin van art 4 WBR. In de wetsgeschiedenis bij art 4 WBR is bij het exploitatiecriterium nadrukkelijk opgemerkt dat een vennootschap die een bedrijf uitoefent dat niet bestaat uit de handel in of de exploitatie van onroerende zaken en waarbij het bezit van de onroerende zaken noodzakelijk is om het bedrijf te kunnen uitoefenen niet als fictieve onroerende zaak kwalificeert.

¹⁶ Overige fiscale maatregelen 2008, 20 december 2007, Stb. 2007, 872

¹⁷ Art 4, lid 4, onderdeel a WBR ziet voornamelijk op economische belangen. Preferente aandelen die slechts een marktconforme vergoeding over het nominaal ingelegde kapitaal opleveren (onafhankelijk van de performance van het lichaam) en derhalve geen enkel recht geven op de overwinst en de stille reserves van het lichaam vormen over het algemeen geen belang; zie V-N 2010/60.3

¹⁸ Korthedshalve wordt verwezen naar het bepaalde in art 4, lid 7 WBR.

Waakzaamheid is geboden met de tweejaarsfictie voor opvolgende verkrijgingen door andere natuurlijke personen in familiesfeer en lichamen¹⁹. Dit kan er bijvoorbeeld toe leiden dat achteraf alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd is indien door de verkrijging van aandelen in een OZL door een kwalificerend familielid alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd is over een transactie die al een tijdje terug heeft plaatsgehad. Stel Peter verwerft op 1 maart 2011 5% van de aandelen van OZL BV X. Op 5 december 2011 verwerft de vader van Peter 30% van de aandelen in OZL BV X. Wanneer de echtgenote van Peter op 8 juni 2012 nog 3% van de aandelen in BV X verwerft is Peter alsnog op 8 juni 2012 overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de aandelen die hij op 1 maart 2011 verwierf.

3. Vrijstellingen (art 15 WBR)

De resterende ruimte van deze bijdrage zal ik (kort) besteden aan het nieuwe beleid voor de vrijstelling bij fusie, splitsing en interne reorganisatie (art 15, lid 1 onderdeel h WBR) en aan de nieuwe juridische fusiefaciliteit vanaf 1 januari 2012 (art 5bis Uitv. Besl WBR)

De overdrachtsbelasting kent in artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR een vrijstelling betreffende de verkrijging van onroerende zaken als gevolg van bedrijfsfusie, juridische splitsing en interne reorganisatie. Doel en strekking achter deze vrijstellingen is dat de overdrachtsbelasting geen belemmering mag vormen voor de positionering van onroerende zaken binnen een concern, alsmede geen belemmering mag zijn in de keuze van de rechtsvorm van de onderneming of het concern. Voorwaarde daarvoor is wel dat de inbrengende partij de bij de bedrijfsfusie of juridische splitsing verkregen aandelen tenminste drie jaar in bezit houdt²⁰. Voor de bedrijfsfusie geldt daarnaast nog een voortzettingsvereiste van de onderneming voor de verkrijgende vennootschap²¹.

Van een interne reorganisatie is sprake wanneer een tot een concern behorende vennootschap aan een andere tot het concern behorende vennootschap onroerende zaken (of rechten waaraan deze zijn onderworpen) overdraagt. Zolang de verkrijgende vennootschap maar voldoet aan het concernvereiste van drie jaar kan deze overdracht gefaciliteerd plaatsvinden. Het concern wordt bepaald naar de gezamenlijke topvennootschap. De topvennootschap is de vennootschap waarvan een andere vennootschap niet 90% of meer van het gehele belang bezit. Deze topvennootschap vormt samen met de (dochter)vennootschappen, waarin zij tenminste 90% belang heeft, een concern. Stichtingen en verenigingen kunnen sinds 1 januari 2008 ook als topvennootschap functioneren. De staatssecretaris heeft in zijn besluit van 27 september 2010²² enkele voor de praktijk relevante nieuwe goedkeuringen uitgevaardigd. Het gaat iedere keer om situaties waarbij niet aan het concernvereiste wordt voldaan doordat bijvoorbeeld een gedeelte van het concern direct onder de topvennootschap wordt verkocht of waarbij er als gevolg van een moeder-dochterfusie geen concern meer over is.

Aan het uitvoeringsbesluit is vanaf 1 januari 2012 art. 5 bis toegevoegd dat specifieke voorwaarden biedt voor een vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een juridische fusie tussen rechtspersonen²³. Deze vrijstelling 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. Als de juridische fusie binnen een concern plaatsvindt dan geldt de interne reorganisatievrijstelling.

¹⁹ Zie het bepaalde in art 4, lid 5 onderdeel b ten eerste WBR

²⁰ Zie het bepaalde in art 5a, lid 3 Uitv. Besl. WBR en art 5c, lid 1 Uitv. Besl. WBR

²¹ Zie het bepaalde in art 5a, lid 4 Uitv. Besl. WBR

²² Zie Besluit 27 september 2010, nr. DGB2010/1004M opgenomen in V-N 2010/53.27

²³ Zie besluit van 22 december 2011, V-N 2012/10.1

In het besluit is het begrip zakelijke overwegingen niet nader gedefinieerd. Meer toelichting op een en ander is gewenst temeer daar het er nadrukkelijk op lijkt dat er, vergeleken bijvoorbeeld met de vennootschapsbelasting, in casu zwaardere eisen aan de zakelijke motieven worden gesteld. 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 partijen is een vereiste. 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 voor de fusie bestaande onderdelen.

Wanneer aan de hand van later bekend geworden feiten alsnog duidelijk wordt / blijkt dat de fusie niet heeft plaatsgevonden op grond van zakelijke motieven en de vrijstelling dus ten onrechte is toegepast dan zal er alsnog overdrachtsbelasting zijn verschuldigd. De bewijslast dat de juridische fusie niet hoofdzakelijk plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen rust op de inspecteur. Art 5bis Uitv Besl. voorziet, anders dan dit het geval is in de vennootschapsbelasting²⁴, niet in de mogelijkheid om bij voor bezwaar vatbare beschikking zekerheid te verkrijgen over de toepassing van de faciliteit.

In lid 2 is een vervreemdingsverbod van drie jaar volgend op het tijdstip van de fusie opgenomen dat overigens slechts van toepassing is indien er een of meerdere OZL lichamen bij de juridische fusie betrokken zijn en waarin een of meerdere aandeelhouders een belang van tenminste een derde bezitten, bezaten of hebben verkregen. Voor de verkrijgende vennootschap geldt een voortzettingsvereiste van de onderneming.

4. Conclusie

In deze bijdrage ben ik ingegaan op recente ontwikkelingen binnen de overdrachtsbelasting. De ruimte voor deze bijdrage was te kort om aan alle ontwikkelingen aandacht te schenken. Vooral artikel 4 WBR is met de jaren steeds gecompliceerder geworden.

²⁴ artikel 14, lid 7 Wet Vpb