



Overdrachtsbelasting. Ondernemingsfaciliteiten (Besluit Ondernemingsfaciliteiten)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 17 oktober 2024, nr. 2024-10969

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit actualiseert het Besluit Ondernemingsfaciliteiten van 25 mei 2018, nr. 2018-50125 en bevat het beleid over de ondernemingsfaciliteiten in de overdrachtsbelasting. Onderdeel 2.7 uit het besluit van 25 mei 2018 is vervallen. De onderdelen 2.7¹ (en de bijbehorende subonderdelen 2.7.1², 2.7.2 en 2.7.3³), 4.2 en 7 zijn nieuw. Verder is onderdeel 3.4 inhoudelijk gewijzigd en is de inleidende tekst van de onderdelen 3.9, 4.1 en 4.2 verduidelijkt. De overige onderdelen zijn inhoudelijk ongewijzigd gebleven en waar nodig uitsluitend redactioneel aangepast. Het besluit van 25 mei 2018, nr. 2018-50125 en het besluit van 14 november 1997, VB97/1540 worden ingetrokken.

1. Inleiding

De overdrachtsbelasting kent een aantal ondernemingsfaciliteiten in de vorm van vrijstellingen. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdelen b, e, f, h en q, WBR. Dit besluit bevat het beleid over de ondernemingsfaciliteiten. Het besluit actualiseert en vervangt het besluit van 25 mei 2018, nr. 2018-50125 (Stcrt. 2018, 30213).

Onderdeel 2 bevat het beleid over de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR (bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer). In het nieuwe onderdeel 2.7 (en de bijbehorende subonderdelen) wordt aandacht besteed aan de gevolgen voor de toepassing van de vrijstelling na de zogenaamde doorkijkarresten van de Hoge Raad van 30 november 2018 (ECLI:NL:HR:2018:2110 en 2200). Onderdeel 2.7 uit het besluit van 25 mei 2018 is vervallen vanwege de opheffing van het Bureau Beheer Landbouwgronden. De overige onderdelen over de toepassing van de vrijstelling bij bedrijfs-overdracht uit het besluit van 25 mei 2018 zijn vernummerd en opnieuw in dit besluit opgenomen. Onderdeel 3.4 is aangepast aan onderdeel 9 van het besluit Inkomstenbelasting Winst; landbouwproblematiek van 23 november 2018, nr. 2018-115091 (Stcrt. 2018, 68647). De in dit onderdeel opgenomen goedkeuring geldt voor zowel een windturbineonderneming als een onderneming die zonnepanelen exploiteert. De overige onderdelen uit het besluit van 25 mei 2018 over de toepassing van de vrijstelling bij inbreng of omzetting van een onderneming zijn opnieuw opgenomen. In onderdeel 3.9 (Voortzettingseis. Vervreemding onderneming) is de inleidende tekst verduidelijkt en zijn de voorwaarden van de goedkeuring aangepast. De bestaande concerneis wordt vervangen door een aanhoudingseis met betrekking tot de verkregen aandelen. Hetzelfde geldt voor onderdeel 4.1 voor de bedrijfsfusievrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR).

Onderdeel 4.2 is nieuw en bevat een goedkeuring betreffende de aanhoudingseis bedoeld in artikel 5a, derde lid, UBBR in geval van certificering van aandelen die bij een bedrijfsfusie zijn verkregen. Deze goedkeuring komt overeen met de bestaande goedkeuring in onderdeel 3.8.1 die geldt voor de certificering van aandelen die als gevolg van een omzetting van een onderneming zijn verkregen. In onderdeel 6.1 is het voorbeeld verduidelijkt en het nieuwe onderdeel 7 bevat een goedkeuring voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR (cultuurgrond).

Met de genoemde aanpassingen in de onderdelen 3.9, 4.1, 4.2 en 7 worden eerdere met toepassing van de hardheidsclausule van artikel 63 AWR verleende goedkeuringen in het besluit vastgelegd.

De overige onderdelen van het besluit zijn overgenomen uit het besluit van 25 mei 2018. Daarbij zijn enkele redactionele aanpassingen aangebracht zonder inhoudelijke gevolgen.

Voor zover op grond van de in dit besluit opgenomen goedkeuringen, ter zake van een verkrijging een vrijstelling als bedoeld in het bepaalde in artikel 15, eerste lid, WBR wordt toegepast, geldt de voorwaarde dat voor deze verkrijging overeenkomstig het bepaalde in artikel 15, negende lid, WBR aangifte wordt gedaan. Indien voor de verkrijging een notariële akte wordt opgemaakt, wordt, in afwijking in zoverre van de vorige zin, aangifte gedaan met overeenkomstige toepassing van artikel 18

¹ Dit beleidsonderdeel is mede tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:052:2022:11, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

² Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:052:2023:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

³ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:052:2022:12, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl



WBR. In de akte wordt opgenomen dat voor de toepassing van de desbetreffende vrijstelling een beroep wordt gedaan op de desbetreffende goedkeuring (onder vermelding van datum, nummer en onderdeel van dit besluit).

Verder geldt voor de in dit besluit opgenomen goedkeuringen het volgende. Door toepassing van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 WBR kan het bedrag aan verschuldigde overdrachtsbelasting worden verminderd. Deze wettelijke vermindering geldt ook als bij een voorgaande verkrijging een tegemoetkoming op grond van een goedkeuring uit dit beleidsbesluit is verleend.

Vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 WBR is uiteraard ongewenst als bij een voorgaande verkrijging de heffing op grond van een goedkeuring geheel of gedeeltelijk achterwege is gebleven. Daarom geldt voor elke in dit besluit opgenomen goedkeuring de voorwaarde dat de goedkeuring vervalt en dat de door de goedkeuring niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, voor zover bij een toekomstige verkrijging ingevolge artikel 9, vierde lid, of artikel 13 WBR heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR Algemene wet inzake rijksbelastingen

BV Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

Familielid Kind, pleegkind, kleinkind, broer en zuster, pleeg- en halfbroer en -zuster (of hun echtgenoot) van de overdragende ondernemer

Echtgenoot Echtgenoot, geregistreerd partner

Huwelijk Huwelijk, geregistreerd partnerschap

NV Naamloze vennootschap Objectieve onderneming dan wel subjectieve onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001 met inbegrip van het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen

Onderneming Objectieve onderneming dan wel subjectieve onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001 met inbegrip van het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen

OZR Onroerendezaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4 WBR

UBBR Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer

Wet IB 2001 Wet inkomstenbelasting 2001

WBR Wet op belastingen van rechtsverkeer

2. Bedrijfsoverdracht (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR)

Een verkrijging van onroerende zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming in het kader van een bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR). Als voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling geldt onder meer dat de verkregen onderneming voor wat de bedrijfsvoering betreft in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger(s) wordt voortgezet. De onderdelen 2.1 tot en met 2.7.3 bevatten het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

2.1 Overdracht onderneming en inbreng in BV

Bij een bedrijfsoverdracht kan de volgende situatie zich voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een BV waarvan hij alle aandelen houdt. Deze inbreng staat de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR bij de voorafgaande overdracht in de weg. Immers de verkregen onderneming wordt wat de bedrijfsvoering betreft niet door het familielid zelf, maar door de BV voortgezet. Ik acht het niet gewenst dat de vrijstelling dan niet kan worden toegepast. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

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

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

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

De goedkeuring geldt niet wanneer de ondernemer zijn onderneming rechtstreeks overdraagt aan de



BV van het familielid. Een BV behoort immers niet tot de beperkte kring van verkrijgers bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR.

2.2 Onderneming ingebracht in BV

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

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

2.3 Overdracht onderneming en inbreng in personenvennootschap

Bij een bedrijfsoverdracht kan de volgende situatie zich voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een personenvennootschap met een derde. Deze inbreng staat de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR bij de voorafgaande overdracht in de weg. Immers de verkregen onderneming wordt wat de bedrijfsvoering betreft niet in haar geheel door het familielid zelf voortgezet.

In de bovenstaande situatie is het ook denkbaar dat het familielid de verkregen onderneming inbrengt in een personenvennootschap met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot dan wel met een ander familielid van de oorspronkelijke ondernemer. Het is in dat geval niet mijn bedoeling om de bedrijfsoverdracht binnen de voor de vrijstelling geldende familiekring nodeloos te belemmeren. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR van toepassing is als het familielid na de verkrijging de onderneming inbrengt in een personenvennootschap.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- a. Het familielid brengt de verkregen onderneming in in een personenvennootschap met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot of met een ander familielid van de oorspronkelijke ondernemer.
- b. De ingebrachte onderneming wordt uitsluitend voortgezet door het familielid samen met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot of samen met het familielid van de oorspronkelijke ondernemer.
- c. Bij een voortzetting door het familielid samen met zijn of haar aanstaande echtgenoot geldt de goedkeuring uitsluitend als zij een huwelijk aangaan binnen zes maanden nadat het familielid de onderneming heeft verkregen.
- d. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR wordt voldaan.

2.4 Opdelen van een onderneming

Een ondernemer kan zijn onderneming zodanig opdelen dat elk gedeelte een zelfstandige onderneming vormt. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR kan ook worden toegepast bij een overdracht van een op deze wijze gevormde zelfstandige onderneming. Als het verkrijgende familielid zelf al de beschikking heeft over voldoende opstallen om de onderneming voort te zetten of deze op korte termijn verkrijgt, is het mogelijk dat alleen de grond en niet de bijbehorende voor de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen aan dit familielid worden overgedragen. Er is dan geen sprake van een verkrijging van een zelfstandige onderneming. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR is dan niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR van toepassing is, als de ondernemer wel de tot de onderneming behorende grond maar niet de voor de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen overdraagt aan een familielid.



Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. De verkrijger heeft voor het uitoefenen van zijn onderneming op het tijdstip van de verkrijging al zelf de beschikking over voldoende opstallen of zal deze opstallen binnen drie maanden na dit tijdstip verkrijgen.
- b. Het verkregen gedeelte van de oorspronkelijke onderneming vormt een zelfstandige onderneming samen met de opstallen die de verkrijger al bezit of de opstallen die de verkrijger binnen drie maanden nog verkrijgt.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR wordt voldaan.

2.5 Verrijking krachtens erfrecht en vermogensbeding

Het is mogelijk dat een ondernemer, gehuwd in algehele gemeenschap van goederen, een onderneming drijft in de vorm van een personenvennootschap met een familielid. De ondernemer heeft de economische eigendom van het bedrijfspand ingebracht in de vennootschap. In het vennootschapscontract is onder meer bepaald dat bij het overlijden van één van de vennoten het vennootschapsaandeel verblijft aan de langstlevende vennoot. Over de juridische eigendom is geen regeling in het vennootschapscontract opgenomen.

Na het overlijden van de ondernemer levert de echtgenoot, als erfgenaam van de ondernemer, het onverdeelde aandeel in de onderneming aan het familielid dat de onderneming voortzet. Vervolgens levert de echtgenoot de juridische eigendom van het bedrijfspand aan het familielid. Deze levering kan in de gegeven omstandigheden worden beschouwd als de laatste stap van de bedrijfsoverdracht. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR is hier echter niet van toepassing omdat de echtgenoot niet zelf de ondernemer is en er daardoor geen sprake kan zijn van een verkrijging van een ondernemer. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR van toepassing is als de echtgenoot van de overleden ondernemer, naast het vennootschapsaandeel, ook de juridische eigendom van het bedrijfspand levert aan het familielid.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

Voorwaarden

- a. Het familielid heeft met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR het onverdeelde aandeel van de erflater in de economische eigendom van het bedrijfspand verkregen ter uitvoering van een vermogensbeding in de vennootschapsakte.
- b. De echtgenoot van de ondernemer levert de onverdeelde helft van de onderneming aan het familielid ter uitvoering van een vermogensbeding in de vennootschapsakte.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR wordt voldaan.

2.6 Doorlevering door pachter

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR is niet van toepassing als een ondernemer door hem gepachte onroerende zaken in eigendom verkrijgt en deze overdraagt aan een familielid, als de ondernemer de onderneming waaraan de gepachte onroerende zaken dienstbaar waren al op een eerder moment aan dit familielid heeft overgedragen. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR van toepassing is als een ondernemer, nadat hij de eigendom heeft verkregen van eerder door hem gepachte onroerende zaken, de eigendom van die onroerende zaken levert aan een familielid. Deze 'doorlevering' kan in dit geval worden aangemerkt als een gefaseerde bedrijfsoverdracht.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De ondernemer heeft de onderneming reeds voorafgaand aan de levering van de (voorheen) gepachte onroerende zaken overgedragen aan hetzelfde familielid.

b. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR wordt voldaan.

2.7 Verrijking aandelen in een OZR⁴

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR kan onder voorwaarden ook worden toegepast bij verkrijging binnen de familiesfeer van aandelen in een OZR, mits daarin een materiële onderneming wordt gedreven. Dit volgt uit de zogenoemde doorkijkarresten van de Hoge Raad van 30 november 2018.⁵ Voorwaarde is onder meer dat, doordat al dan niet in fasen alle aandelen worden verkregen, de volledige zeggenschap in die onderneming op de verkrijger of verkrijgers van de aandelen overgaat. De vrijstelling geldt daarom niet bij een verkrijging van aandelen in een OZR waarbij (uiteindelijk) een belang van minder dan 100% overgaat op de verkrijger of verkrijgers en ook niet bij verkrijging van certificaten van aandelen (zie onderdeel 2.7.3). Voorts gaat de bedoelde doorkijkbenadering niet zover dat een verkrijging van een aandelenbelang van minder dan 100% kan worden gelijkgesteld met de verkrijging van een deelneming die een subjectieve onderneming in de vorm van een deelgerechtigdheid in een personenvennootschap vertegenwoordigt. De genoemde doorkijkarresten bieden geen ruimte voor een dergelijke benadering. Tot slot geldt de vrijstelling alleen voor zover de onroerende zaken behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming van deze vennootschap.

2.7.1 Verrijking middellijk aandelenbelang⁶

In het geval een aandelenbelang van 100% (en daarmee de volledige zeggenschap) wordt verkregen in een OZR die op zijn beurt een aandelenbelang van 100% (en daarmee de volledige zeggenschap) heeft in een dochtervennootschap die een materiële onderneming drijft, kan de vrijstelling ook van toepassing zijn op de onroerende zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming van deze dochtervennootschap. Opgemerkt wordt nog dat in dat geval de vrijstelling ook van toepassing kan zijn op een door de OZR aan de 100% dochtervennootschap verhuurde onroerende zaak die dienstbaar is aan de onderneming van die dochtervennootschap.

2.7.2 Deelgerechtigdheid vennootschap in een personenvennootschap

De vrijstelling kan ook van toepassing zijn bij de verkrijging van alle aandelen in een OZR die fungeert als vennoot in een personenvennootschap, zoals een maatschap, een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap, indien en voor zover deze personenvennootschap een materiële onderneming drijft waaraan onroerende zaken dienstbaar zijn. De deelgerechtigdheid in de personenvennootschap vormt in dit geval een subjectieve onderneming van de OZR.

Voorbeeld

Vader houdt alle aandelen in een OZR. Deze OZR is vennoot van een personenvennootschap en bezit onroerende zaken die dienstbaar zijn aan de door de personenvennootschap uitgeoefende materiële onderneming. Vader draagt alle aandelen in de OZR over aan zijn dochter, die daarmee de volledige zeggenschap in de OZR verkrijgt. De vrijstelling kan worden toegepast op de waarde van het aan de OZR toekomende aandeel in de onroerende zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming van de personenvennootschap.

2.7.3 Verrijking van certificaten van aandelen⁷

De vrijstelling is niet van toepassing in geval van een verkrijging door een familielid van certificaten van aandelen in een OZR. Met de certificaten wordt immers niet de zeggenschap over de onderneming in de OZR verkregen maar slechts het economisch belang bij deze onderneming. Hierdoor wordt niet voldaan aan de eis dat de onderneming voor wat betreft de bedrijfsvoering in zijn geheel door de verkrijger wordt voortgezet. Ook in het geval op grond van een op voorhand opgesteld plan de zeggenschap tot de onderneming in de toekomst bij het familielid terecht komt, geldt de vrijstelling niet. Omdat er bij de overdracht van certificaten namelijk geen zeggenschap wordt overgedragen, kan er ook geen sprake zijn van een fasegewijze voortzetting van de onderneming door het familielid in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR.

⁴ Dit beleidsonderdeel is mede tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:052:2022:11, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

⁵ Zie HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2110 en 2200.

⁶ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:052:2023:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

⁷ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:052:2022:12, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

3 Inbreng of omzetting van een onderneming (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR)

Een verkrijging krachtens inbreng van een onderneming in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal dan wel krachtens een omzetting van een onderneming in de vorm van een NV of BV, is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in de artikelen 4 en 5 UBBR. De onderdelen 3.1 tot en met 3.10 bevatten het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

3.1 Inbreng economische eigendom

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR is alleen van toepassing als alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa (inclusief de onroerende zaken) en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht. Als slechts de economische eigendom van onroerende zaken wordt ingebracht, is de vrijstelling niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR kan worden volstaan met de inbreng van de economische eigendom van de onroerende zaken. Dit in aanvulling op het bepaalde in artikel 4, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, UBBR.

Toelichting

Als de juridische eigendom van die onroerende zaken later alsnog in de onderneming wordt ingebracht, is de vrijstelling niet van toepassing. Er wordt dan geen onderneming (met bijbehorende onroerende zaken) ingebracht, maar alleen een los activum.

3.2 Waarde bijschrijving op kapitaalrekening

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1, WBR geldt onder meer het volgende vereiste. De inbreng moet plaatsvinden tegen bijschrijving op de kapitaalrekening van de vennootschap van een bedrag dat ten minste 90 procent is van de waarde in het economische verkeer van het vermogen van de ingebrachte onderneming dan wel de boekwaarde van dat vermogen, zoals die geldt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, in gevallen waarin de ondernemer inbrengt met voorbehoud van stille reserves (zie artikel 4, eerste lid, UBBR).

De bovengenoemde bepaling brengt mee dat de vrijstelling niet kan worden toegepast als de inbreng van het ondernemingsvermogen plaatsvindt deels tegen de waarde in het economische verkeer en deels tegen boekwaarde onder voorbehoud van stille reserves. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1, WBR van toepassing is als bij de inbreng van de onderneming één of meer tot deze onderneming behorende vermogensbestanddelen worden ingebracht tegen de boekwaarde, zoals die geldt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, onder voorbehoud van de stille reserves.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. De overige vermogensbestanddelen van de onderneming worden ingebracht tegen bijschrijving van (minimaal 90%) van de waarde in het economische verkeer.
- b. Deze overige vermogensbestanddelen worden niet buiten de boeken om vergoed.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1, WBR in samenhang met artikel 4 UBBR wordt voldaan.

Toelichting

De goedkeuring geldt ook als bij de inbreng van één of meer vermogensbestanddelen een deel van de stille reserves wordt voorbehouden. De inbreng van die vermogensbestanddelen vindt dan plaats tegen de boekwaarde vermeerderd met het niet voorbehouden deel van de stille reserves.

3.3 Omzetting krachtens inbreng onderneming in bestaande NV of BV

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR bij inbreng van een onderneming in een NV of BV is volgens de tekst van de wet alleen van toepassing als de inbreng van het ondernemingsvermogen plaatsvindt in een daartoe nieuw opgerichte vennootschap. In de praktijk wordt de onderneming ook wel ingebracht in een bestaande NV of BV. Ik acht het niet gewenst dat de vrijstelling dan niet kan worden toegepast. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR ook van toepassing is bij inbreng van het ondernemingsvermogen in een bestaande NV of BV.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Zowel op het voor de heffing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting relevante tijdstip van overgang van de onderneming als op het voor de overdrachtsbelasting relevante tijdstip van inbreng van het ondernemingsvermogen is (zijn) uitsluitend de inbrenger(s) aandeelhouder van de NV of BV, waarin wordt ingebracht.
- b. Het vervreemdingsverbod van artikel 5, derde lid, UBBR betreft alle aandelen die de inbrenger(s) direct na de inbreng heeft (hebben) in de NV of BV, waarin is ingebracht.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR in samenhang met artikel 5 UBBR wordt voldaan.

3.4 Inbreng in NV of BV van onderneming die een windturbine of zonnepanelen exploiteert

In onderdeel 9 van het besluit van 23 november 2018, nr. 2018-115091 (Stcrt. 2018, 68647), heb ik voor de inkomstenbelasting een goedkeuring opgenomen voor de exploitatie van een windturbine of zonnepanelen op ondergrond die onderdeel uitmaakt van een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige. Het betreft de situatie waarin grond aan de onderneming van de belastingplichtige wordt onttrokken en wordt aangewend voor de exploitatie van een windturbine of zonnepanelen in een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige, waardoor een sfeerovergang plaatsvindt die tot afrekening leidt. In dat besluit wordt voor zover nodig in dat geval goedgekeurd dat de grond als niet onttrokken wordt aangemerkt. Op grond van deze goedkeuring blijft de ondergrond, voor de toepassing van de inkomstenbelasting, behoren tot het bedrijfsvermogen van de onderneming. De goedkeuring brengt mee dat de andere onderneming, zonder de ondergrond van de windturbine of zonnepanelen, kan worden ingebracht in een NV of BV.

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR acht ik het in dit verband gewenst om eenzelfde lijn te volgen als voor de inkomstenbelasting. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, WBR onder voorwaarden goed dat de inbreng in een NV of BV van een onderneming die een windturbine of zonnepanelen exploiteert, kan plaatsvinden met uitzondering van de tot die onderneming behorende ondergrond van de windturbine of zonnepanelen. Ook keur ik goed dat de genoemde vrijstelling van toepassing is als ten behoeve van de NV of BV bij de inbreng een recht van opstal op de ondergrond van de windturbine of zonnepanelen wordt gevestigd. De vrijstelling geldt dan ook voor de vestiging van het recht van opstal ter gelegenheid van de inbreng.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. De onderneming die een windturbine of zonnepanelen exploiteert is een afzonderlijke onderneming ten opzichte van de andere onderneming(en) van dezelfde ondernemer.
- b. Alle overige activa en passiva die een functie vervullen in deze afzonderlijke onderneming worden ingebracht.
- c. Aan de overige vereisten voor toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, WBR in samenhang met artikel 5 UBBR wordt voldaan.

Toelichting

De goedkeuring heeft geen betrekking op de inbreng in de NV of BV van de economische eigendom

van de windturbine of van de zonnepanelen met ondergrond. In dat geval kan mogelijk de goedkeuring van onderdeel 3.1 van dit besluit gelden.

3.5 Creditering bij omzetting van een onderneming. Fiscale oudedagsreserve.

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, WBR is onder meer vereist dat de inbreng van het ondernemingsvermogen in de NV of BV plaatsvindt tegen toekenning van aandelen (zie artikel 5, eerste lid, UBBR). Naast de toekenning van aandelen is een creditering aan de inbrenger van een bedrag in geld mogelijk van maximaal 10% van de waarde van hetgeen op de aandelen is gestort (zie artikel 5, tweede lid, UBBR).

Als de omzetting voor de inkomstenbelasting plaatsvindt met toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 (geruisloze omzetting), kan de waarde van de creditering worden gesteld op het bedrag waarvoor de ondernemer op grond van de aan de geruisloze omzetting verbonden voorwaarden wordt gecrediteerd (zie artikel 5, tweede lid, UBBR).

Als bij de omzetting van een onderneming een bestaande fiscale oudedagsreserve wordt omgezet in een lijfrente op de voet van artikel 3.128 Wet IB 2001, wordt dit niet als een creditering aangemerkt.

3.6 Creditering bij ruisende omzetting. Belastingsschulden

Als de onderneming voor de inkomstenbelasting ruisend wordt omgezet, moet voor de toepassing van artikel 5, tweede lid, UBBR worden vastgesteld welke waarde op aandelen wordt gestort. Bij de vaststelling van deze waarde wordt geen rekening gehouden met de door de inbrenger materieel verschuldigde belastingsschulden. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Indien en voor zover bij een ruisende omzetting van een onderneming voor de inkomstenbelasting een creditering wordt opgenomen voor de door de inbrenger verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, keur ik goed dat deze niet wordt aangemerkt als een creditering in de zin van artikel 5, tweede lid, UBBR.

3.7 Creditering bij ruisende omzetting. Lijfrenteveroorziening

Als de onderneming voor de inkomstenbelasting ruisend wordt omgezet, is de inbrenger inkomstenbelasting verschuldigd over de daarbij door hem gerealiseerde stakingswinst. Als de inbrenger ten laste van de stakingswinst lijfrenteveroorzieningen bedingt van de NV of BV, kan de waarde van deze lijfrenteveroorzieningen op een hoger bedrag uitkomen dan het bedrag van het crediteringsmaximum van 10%. Ingevolge artikel 5, tweede lid, UBBR is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, WBR dan niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Voor de toepassing van artikel 5, tweede lid, UBBR keur ik onder voorwaarden het volgende goed. Naast de toekenning van aandelen mag een bedrag aan de inbrenger worden gecrediteerd ter waarde van de door hem ten laste van de stakingswinst bedongen lijfrenteveroorziening.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

- a. De waarde van de toegekende lijfrenteveroorzieningen komt in de plaats van het crediteringsmaximum van 10% als bedoeld in artikel 5, tweede lid, UBBR.
- b. De premies voor lijfrenten worden bij de inbrenger in aanmerking genomen overeenkomstig de artikelen 3.127 en 3.129 Wet IB 2001.
- c. De NV of BV treedt op als toegelaten aanbieder van lijfrenten als bedoeld in artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2, Wet IB 2001.

3.8 Aanhoudingseis bij meerdere inbrengers

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR gelden continuïteitseisen. Zo geldt een aanhoudingseis ten aanzien van de bij de omzetting van de onderneming toegekende aandelen. Op grond hiervan is de niet geheven belasting alsnog verschuldigd als de inbrenger binnen drie jaren na de omzetting niet meer in het bezit is van alle bij of in verband met de omzetting verkregen aandelen (artikel 5, derde lid, UBBR).

De omzetting van de onderneming kan hebben plaatsgevonden met een inbreng door meerdere inbrengers. Als één of meer van deze inbrengers niet voldoen aan de aanhoudingseis, is de verkrij-

gende NV of BV de bij omzetting van de onderneming niet geheven belasting alsnog verschuldigd voor het gedeelte van de aandelen dat is uitgereikt aan de inbrenger(s) die niet aan de aanhoudingseis heeft (hebben) voldaan. Voor het gedeelte van de aandelen dat is uitgereikt aan de inbrenger(s) die blijft (blijven) voldoen aan de aanhoudingseis, blijft de vrijstelling onder de bestaande voorwaarden van toepassing.

3.8.1 Aanhoudingseis. Certificering van aandelen

Het is mogelijk de bij of in verband met de omzetting van de onderneming verkregen aandelen te certificeren door overdracht van de aandelen aan een administratiekantoor. Deze overdracht vindt plaats tegen afgifte van certificaten van aandelen. In het geval de overdracht plaatsvindt binnen drie jaren na de omzetting, wordt niet meer voldaan aan de aanhoudingseis van artikel 5, derde lid, UBBR. De door toepassing van de vrijstelling niet geheven overdrachtsbelasting is dan alsnog verschuldigd. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat het bepaalde in artikel 5, derde lid, UBBR buiten toepassing blijft in geval van overdracht van de aandelen aan een administratiekantoor tegen afgifte van certificaten van aandelen (certificering).

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De certificaten kunnen worden vereenzelvigd met de onderliggende aandelen. Voor wat betreft de uitleg van het begrip 'vereenzelviging' en voor de omschrijving van de daarbij te stellen voorwaarden wordt aangesloten bij onderdeel 4.4 van het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139 (Stcrt, 2018, 15751).
- b. Voor de resterende periode van drie jaren na de omzetting van de onderneming geldt het volgende. Het bepaalde in artikel 5, derde en vijfde lid, UBBR is van overeenkomstige toepassing op zowel de verkregen certificaten van aandelen als op de onderliggende aandelen in bezit van het administratiekantoor.

3.9 Voortzettingseis. Vervreemding onderneming

Naast een aanhoudingseis ten aanzien van de toegekende aandelen, geldt voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR een voortzettingseis voor de bij de omzetting verkregen onderneming. Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is de belasting die door toepassing van de vrijstelling niet is geheven alsnog verschuldigd (artikel 5, vierde lid, UBBR). Artikel 5, zesde lid, UBBR bevat een uitzondering op de voortzettingseis. Op grond hiervan wordt de belasting niet alsnog verschuldigd bij een vervreemding van de bij de omzetting verkregen onderneming, inclusief de daartoe behorende onroerende zaken, in het kader van een voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde fusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, dan wel een splitsing als bedoeld in artikel 5c UBBR.

De vraag is opgekomen of het bepaalde in artikel 5, vierde lid, UBBR ook buiten toepassing kan blijven in geval van een vervreemding van de bij de omzetting verkregen onderneming onder achterlating van de onroerende zaken. Over de vraag of de tekst van artikel 5, zesde lid, UBBR dit toestaat bestaat discussie. Er is echter geen bezwaar om in dit geval de uitzonderingsbepaling onder voorwaarden toe te passen. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat het bepaalde in artikel 5, vierde lid, UBBR, buiten toepassing blijft in geval de vennootschap die de onderneming bij de omzetting heeft verkregen, de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de omzetting voortzet als gevolg van een vervreemding van de onderneming onder achterlating van onroerende zaken of andere vermogensbestanddelen bij de hiervoor bedoelde vennootschap.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De vennootschap die de onderneming bij de omzetting heeft verkregen blijft gedurende de resterende periode van ten minste drie jaren na de omzetting in het bezit van de aandelen in de vennootschap die de onderneming als gevolg van de vervreemding verkrijgt. Dit betreft zowel alle aandelen die de eerstgenoemde vennootschap op het moment van vervreemding van de

onderneming in die vennootschap houdt als alle aandelen die ter zake van de vervreemding zijn verkregen.

- b. De vennootschap die de onderneming als gevolg van de vervreemding heeft verkregen, zet deze voort gedurende dezelfde resterende periode als die bedoeld in voorwaarde a.

3.10 Verdeling na inbreng in een NV of BV

Een onroerende zaak kan als een onverdeeldheid toebehoren aan twee of meer deelgenoten. Deze onverdeeldheid kan door een verdeling in de zin van artikel 182 van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek worden opgeheven. In de artikelen 7 en 12 WBR is een regeling opgenomen voor een verkrijging als gevolg van een verdeling. Hetgeen bij een verdeling wordt toegedeeld wordt geacht voor het geheel te zijn verkregen (artikel 7 WBR). De waarde van de verkrijging wordt verminderd met de waarde van het aandeel in de verdeelde goederen van de verkrijger of van zijn rechtsvoorganger onder algemene titel (artikel 12 WBR). De vermindering geldt niet als de gerechtigdheid tot de verdeelde goederen is ontstaan door inbreng in een vennootschap met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR (artikel 12, derde lid, WBR).

Bij een omzetting van de onderneming in de vorm van een NV of BV kan een onverdeeld aandeel in een onroerende zaak met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR in de NV of BV worden ingebracht. Als de onverdeeldheid tot de onroerende zaak op een later moment wordt opgeheven door een toedeling aan de NV of BV, wordt deze geacht de onroerende zaak voor het geheel te hebben verkregen (artikel 7 WBR). Een vermindering op grond van artikel 12 WBR is dan niet mogelijk. Immers de gerechtigdheid van de NV of BV tot de verdeelde onroerende zaak is ontstaan door een inbreng waarbij de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR is toegepast. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat het bepaalde in artikel 12, derde lid, WBR buiten toepassing blijft voor zover de gerechtigdheid tot de verdeelde goederen is ontstaan door inbreng in een NV of BV met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat degene die zijn onverdeeldheid tot de onroerende zaak met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2, WBR in de NV of BV heeft ingebracht, zijn aandeel in de onverdeeldheid tot de onroerende zaak niet heeft verkregen met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1, WBR.

4. Bedrijfsfusie (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR).

Een verkrijging bij een bedrijfsfusie is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 5a UBBR. De onderdelen 4.1 en 4.2 bevatten het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

4.1 Voortzettingseis. Vervreemding onderneming

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR in samenhang met artikel 5a UBBR geldt een voortzettingseis voor de bij de fusie verkregen onderneming (artikel 5a, vierde lid, UBBR). Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is de belasting die door toepassing van de vrijstelling niet is geheven alsnog verschuldigd.

Artikel 5a, zesde lid, UBBR bevat een uitzondering op de voortzettingseis. Op grond hiervan wordt de belasting niet alsnog verschuldigd bij een vervreemding van de bij de fusie verkregen onderneming in het kader van een voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde fusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, dan wel een splitsing als bedoeld in artikel 5c UBBR.

De vraag is opgekomen of het bepaalde in artikel 5a, vierde lid, UBBR ook buiten toepassing kan blijven in geval van een vervreemding van de bij de fusie verkregen onderneming onder achterlating van de onroerende zaken. Over de vraag of de tekst van artikel 5a, zesde lid, UBBR dit toestaat bestaat discussie. Er is echter geen bezwaar om in dit geval de uitzonderingsbepaling onder voorwaarden toe te passen. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat het bepaalde in artikel 5a, vierde lid, UBBR, buiten toepassing blijft in geval de vennootschap die de onderneming bij de fusie heeft verkregen, de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de fusie voortzet als gevolg van een vervreem-

ding van de onderneming onder achterlating van onroerende zaken of andere vermogensbestanddelen bij de hiervoor bedoelde vennootschap.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De vennootschap die de onderneming bij de fusie (door inbreng) heeft verkregen blijft gedurende de resterende periode van ten minste drie jaren na de fusie in het bezit van de aandelen in de vennootschap die de onderneming als gevolg van de vervreemding verkrijgt. Dit betreft zowel alle aandelen die de eerstgenoemde vennootschap op het moment van vervreemding van de onderneming in die vennootschap houdt als alle aandelen die ter zake van de vervreemding zijn verkregen.
- b. De vennootschap die de onderneming als gevolg van de vervreemding heeft verkregen, zet deze voort gedurende dezelfde resterende periode als die bedoeld in voorwaarde a.

4.2 Aanhoudingseis. Certificering van aandelen

Het kan wenselijk zijn de in verband met een gefaciliteerde bedrijfsfusie verkregen aandelen te certificeren door overdracht van de aandelen aan een administratiekantoor. Deze overdracht vindt plaats tegen afgifte van certificaten van aandelen. In het geval de overdracht plaatsvindt binnen drie jaren na de bedrijfsfusie, wordt niet meer voldaan aan de aanhoudingseis van artikel 5a, derde lid, UBBR. De door toepassing van de vrijstelling niet geheven overdrachtsbelasting is dan alsnog verschuldigd. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de aanhoudingseis bedoeld in artikel 5a, derde lid, UBBR buiten toepassing blijft in geval van overdracht van de aandelen aan een administratiekantoor tegen afgifte van certificaten van aandelen (certificering).

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De certificaten kunnen worden vereenzelvigd met de onderliggende aandelen. Voor wat betreft de uitleg van het begrip 'vereenzelviging' en voor de omschrijving van de daarbij te stellen voorwaarden wordt aangesloten bij onderdeel 4.4 van het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139 (Stcrt. 2018, 15751).
- b. Voor de resterende periode van drie jaren na de omzetting van de onderneming geldt het volgende. Het bepaalde in artikel 5a, derde en vijfde lid, UBBR is van overeenkomstige toepassing op zowel de verkregen certificaten van aandelen als op de onderliggende aandelen in bezit van het administratiekantoor.

5. Interne reorganisatie (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR)

Een verkrijging bij een interne reorganisatie is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 5b UBBR. Onderdeel 5.1 bevat het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

5.1 Verkoop van een gedeelte van het concern

Bij een interne reorganisatie is het mogelijk dat een onroerende zaak binnen het concern wordt overgedragen en deze overdracht wordt gevolgd door een vervreemding van een gedeelte van het concern aan een derde. Het betreft de volgende situatie.

A BV houdt alle aandelen in B BV. Deze vennootschap houdt alle aandelen in C BV. A BV heeft zowel een belang in B BV als (middellijk) in C BV. A BV hoeft hierbij niet de top van het concern te zijn. B BV draagt een onroerende zaak over aan C BV. Dit met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR in samenhang met artikel 5b UBBR. Binnen drie jaren na de reorganisatie verkoopt A BV haar aandelen B BV aan een derde.

De verkoop van de aandelen B BV heeft tot gevolg dat de belasting die door toepassing van de genoemde vrijstelling niet is geheven alsnog door C BV verschuldigd is (artikel 5b, derde lid, onderdeel a, UBBR). Immers A BV heeft na de verkoop van de aandelen B BV niet langer een geheel of nagenoeg geheel belang in C BV. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur in de bovengenoemde situatie van een overdracht binnen het concern gevolgd door een

vervreemding van een gedeelte van het concern onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR niet op grond van artikel 5b, derde lid, UBBR wordt teruggenomen.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. B BV heeft de door haar aan C BV overgedragen onroerende zaak niet binnen een periode van drie jaren voorafgaand aan de verkoop van de aandelen B BV verkregen onder toepassing van de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR in samenhang met artikel 5b UBBR.
- b. De onderlinge aandelenrelatie tussen B BV en C BV blijft gedurende de resterende periode intact met als gevolg dat zij in deze periode gezamenlijk een concern blijven vormen dan wel gezamenlijk onderdeel blijven uitmaken van hetzelfde concern als bedoeld in artikel 5b, tweede en negende lid, UBBR. Onder de resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 5b, derde lid, onderdeel a, UBBR dat op het tijdstip van de verkoop van de aandelen B BV nog niet is verstreken.

6. Splitsing (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR)

Een verkrijging krachtens een splitsing is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 5c UBBR. Onderdeel 6.1 bevat het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

6.1 Verrijging aandelen bij een splitsing

De vrijstelling geldt voor de rechtspersoon die de onroerende zaken bij wijze van (af)splitsing onder algemene titel verkrijgt. In de praktijk bestaat discussie over de vraag of de vrijstelling ook kan worden toegepast in het geval de verkrijgende rechtspersoon kwalificeert als OZR en deze ter gelegenheid van de splitsing aandelen uitrekt. Ik acht de als gevolg van deze discussie ontstane onduidelijkheid niet wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR in samenhang met artikel 5c UBBR van toepassing is bij de verkrijging van aandelen in een OZR die bij een (af)splitsing worden toegekend.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. Op de verkrijging onder algemene titel van de onroerende zaken door de bij de splitsing betrokken verkrijgende rechtspersoon is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR in samenhang met artikel 5c UBBR van toepassing.
- b. Het (middellijke) belang dat de aandeelhouders van de (af)splitsende rechtspersoon hebben in de waarde van de (af)gesplitste onroerende zaken wijzigt niet. Voor zover dit belang in waarde wijzigt, is overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde waarmee het (middellijke) belang van een aandeelhouder ten aanzien van de onroerende zaken direct na de splitsing is toegenomen ten opzichte van het (middellijke) belang direct voor de splitsing.

Voorbeeld

A en B zijn ieder voor 50% aandeelhouder van X BV. Tot het vermogen van X BV behoren twee onroerende zaken, respectievelijk waard € 100.000 (pand 1) en € 60.000 (pand 2). Vervolgens wordt X BV zuiver gesplitst in XA BV en XB BV, waarbij voor dit voorbeeld vaststaat dat de splitsing niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. A verkrijgt alle aandelen in XA BV en B verkrijgt alle aandelen in XB BV. Zowel XA BV als XB BV kwalificeert als OZR. XA BV verkrijgt pand 1 en XB BV verkrijgt pand 2. A en B waren elk voor de onverdeelde helft middellijk gerechtigd in de beide onroerende zaken, oftewel elk voor een waarde van € 80.000 ($1/2 \times € 160.000$). Via de aandelen XA BV is A na de splitsing geheel gerechtigd tot pand 1 met een waarde van € 100.000. Zijn gerechtigdheid tot de onroerende zaken is daarmee als gevolg van de splitsing toegenomen met € 20.000 tot € 100.000. A is bij de verkrijging van de aandelen XA BV over € 20.000 overdrachtsbelasting verschuldigd. Wegens de verkrijging door B van de aandelen XB BV is geen overdrachtsbelasting verschuldigd.



7. Verkrijging van cultuurgrond (artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR)

Voor de verkrijging van ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, geldt onder voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR). De vrijstelling geldt ook bij de verkrijging van rechten van erfpacht of beklemming op de cultuurgrond. Vanwege de in de wet gehanteerde bewoording kan er in de praktijk discussie ontstaan over de vraag of de vrijstelling ook geldt bij de verkrijging van rechten van vruchtgebruik op of blote eigendom van cultuurgrond. Deze discussie acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR kan worden toegepast bij de verkrijging van een recht van vruchtgebruik op of de blote eigendom van ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat aan alle overige vereisten voor toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR wordt voldaan.

8. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 14 november 1997, nr. VB 97/1540
- het besluit van 25 mei 2018, nr. 2018-50125 (Stcrt. 2018, 30213)

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

10. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Ondernemingsfaciliteiten.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 17 oktober 2024

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
H.G. Roodbeen,
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*