



Overdrachtsbelasting. Certificering en de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 6 november 2024, nr. 2024-28585

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit zijn twee goedkeuringen voor de heffing van overdrachtsbelasting opgenomen. Het betreft een goedkeuring bij het ongedaan maken van een certificering van participaties in een open commanditaire vennootschap en een goedkeuring bij de certificering van aandelen die zijn verkregen bij de aandelenfusie als bedoeld in artikel XII van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen¹.

1. Inleiding

Het in de WFKR opgenomen overgangsrecht biedt onder meer de mogelijkheid om gebruik te maken van een aandelenfusie (artikel XII WFKR). Daarbij bevat artikel XV WFKR een voorwaardelijke vrijstelling met als doel te voorkomen dat deze aandelenfusie leidt tot heffing van overdrachtsbelasting. In de praktijk komt het voor dat participaties in een open commanditaire vennootschap² zijn gecertificeerd. In voorkomende gevallen wordt eerst de certificering van de participaties in de open commanditaire vennootschap ongedaan gemaakt, voordat het aandeel van de commanditaire vennoot in de open commanditaire vennootschap in het kader van de aandelenfusie wordt overgedragen aan een verkrijgende vennootschap. Daarnaast bestaat de wens om na het uitvoeren van de aandelenfusie de verkregen aandelen in de verkrijgende vennootschap te certificeren. Dit besluit bevat een tweetal goedkeuringen voor de gevolgen daarvan voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Onderdeel 2 bevat een goedkeuring voor de situatie dat de certificering van de participaties in een open commanditaire vennootschap ongedaan wordt gemaakt. Onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat op verzoek een tegemoetkoming kan worden verleend ten bedrage van de bij het ongedaan maken van de certificering verschuldigde overdrachtsbelasting.

Onderdeel 3 bevat een goedkeuring voor de situatie dat de inbrenger de bij de aandelenfusie verkregen aandelen certificeert. Onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat op verzoek artikel XV, derde lid, WFKR buiten toepassing blijft.

De goedkeuringen in dit besluit zijn verleend met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

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

OCV Open commanditaire vennootschap
Stak Stichting administratiekantoor
WBR Wet op belastingen van rechtsverkeer
WFKR Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

¹ Stb. 2023, 508

² Ook wel aangeduid als het aandeel of de deelgerechtigdheid in de open commanditaire vennootschap.



2. Ongedaan maken certificering participaties in een OCV

Het komt voor dat participaties in een OCV zijn overgedragen aan een Stak tegen uitreiking van certificaten van deze participaties (certificering). Alvorens gebruik wordt gemaakt van de aandelenfusie als bedoeld in artikel XII WFKR, wordt in voorkomende gevallen de certificering ongedaan gemaakt door de certificaten van de participaties in de OCV weer om te wisselen voor de onderliggende participaties (decertificering). Deze decertificering kan een belastbaar feit zijn voor de overdrachtsbelasting als tot het vermogen van de OCV de economische eigendom van (fictieve) onroerende zaken behoort. De heffing van overdrachtsbelasting bij decertificering kan in dit geval leiden tot een onbillijkheid van overwegende aard. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij het ongedaan maken van de certificering van de participaties in een OCV vooruitlopend op de aandelenfusie als bedoeld in artikel XII WFKR, door middel van omwisseling van de certificaten voor de onderliggende participaties, op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de bij het ongedaan maken verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden goedkeuring

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- De certificaten van de participaties zijn te vereenzelvigen met de participaties van de OCV. Voor wat betreft de uitleg van het begrip ‘vereenzelving’ 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 (Inkomstenbelasting. Aanmerkelijk belang. Verzamelbesluit)³.
- De certificaathouder wisselt alle in zijn of haar bezit zijnde certificaten om voor de onderliggende participaties.
- De participaties geven dezelfde rechten als die aan de certificaten en de betreffende certificaathouder toekwamen.
- Met de verkrijging van de onderliggende participaties vindt geen wijziging in de (onderlinge) gerechtigdheid van de participanten in de OCV plaats.

3. Certificeren van de aandelen na de aandelenfusie

Het is mogelijk de bij of in verband met de aandelenfusie als bedoeld in artikel XII WFKR verkregen aandelen vervolgens te certificeren door overdracht van deze aandelen aan een Stak. Deze overdracht vindt plaats tegen uitreiking door de Stak van certificaten van aandelen. In het geval de overdracht plaatsvindt binnen drie jaren na de aandelenfusie, wordt niet meer voldaan aan de aanhoudingseis van artikel XV, derde lid, WFKR waarbij de inbrenger het via de aandelen verkregen soortgelijk belang gedurende deze periode in bezit moet houden. De door toepassing van de vrijstelling bij de aandelenfusie niet geheven overdrachtsbelasting is dan alsnog verschuldigd. Dit acht ik in deze situatie niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat op verzoek artikel XV, derde lid, WFKR buiten toepassing blijft in geval van overdracht van de aandelen tegen afgifte van certificaten van aandelen (certificering).

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- De certificaten van aandelen zijn te vereenzelvigen met de onderliggende aandelen. Voor wat betreft de uitleg van het begrip ‘vereenzelving’ 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 (Inkomstenbelasting. Aanmerkelijk belang. Verzamelbesluit).
- Voor de resterende periode van drie jaren na de aandelenfusie als bedoeld in artikel XV, derde lid, WFKR geldt het volgende. Het bepaalde in XV, derde lid, WFKR is van overeenkomstige toepassing op zowel de verkregen certificaten van aandelen als op de onderliggende aandelen in bezit van de Stak.

³ Stcrt. 2018, 15751



4. Inwerkingtreding

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

Voor zover zich voorafgaand aan de inwerkingtreding van dit besluit situaties hebben voorgedaan zoals bedoeld in dit besluit kunnen deze in lijn met deze bepaling worden behandeld door de Belastingdienst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 6 november 2024

*De Minister van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen,
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*