

Mr. dr. G.C. van der Burgt

De splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting met ingang van 1 juli 2025

VOORWOORD

In de Voorjaarsnota 2023 werd de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting door het vierde kabinet Rutte een 'opmerkelijke belastingconstructie' genoemd.¹ Tegelijkertijd werd een aanpassing van deze vrijstelling aangekondigd. Een klein jaar later, op 8 april 2024, is conceptregelgeving ter consultatie gegaan, wat tien openbare reacties opleverde.² Op 18 december 2024 verscheen het Eindejaarsbesluit 2024, met daarin onder meer de splitsingsvrijstelling zoals deze met ingang van 1 juli 2025 geldt.³

In deze Fiscaal Actueel staat deze 'nieuwe' splitsingsvrijstelling in de schijnwerpers. Het gaat om behoorlijk ingewikkelde regelgeving. Met dit boek beoog ik deze splitsingsvrijstelling in detail, maar op een overzichtelijke wijze voor het voetlicht te brengen. Graag maak ik van deze gelegenheid gebruik om mijn collega's Ferry van Hal, Michiel de Rijk en Edwin Heithuis te bedanken voor het doornemen van (onderdelen van) eerdere versies van het manuscript.

Eventuele feedback op dit boek is van harte welkom en kunt u versturen naar: gcvderb@gmail.com.

Bart van der Burgt, 9 mei 2025.

1 *Kamerstukken II 2022/23*, 36 350, nr. 1, bijlage 12, p. 226-227.

2 Zie www.internetconsultatie.nl/splitsingsvrijstelling/b1.

3 Besluit van 18 december 2024 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten (Eindejaarsbesluit 2024), *Stb.* 2024, 441.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XI

HOOFDSTUK 1

Inleiding en kernachtige samenvatting / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Kernachtige samenvatting / 2

HOOFDSTUK 2

Het begrip ‘splitsing’ / 5

- 2.1 Inleiding / 5
- 2.2 Splitsing in het Nederlandse civiele recht: zuivere splitsing en afsplitsing / 5
- 2.3 Enkele bijzondere splitsingsvarianten volgens Nederlands civiel recht / 7
- 2.4 Grensoverschrijdende splitsing op grond van Nederlands civiel recht / 9

HOOFDSTUK 3

Enkele zaken die raken aan het toepassingsbereik van de splitsingsvrijstelling / 11

- 3.1 Inleiding / 11
- 3.2 Een afzonderlijk regime voor ruziesplitsingen / 11
- 3.3 Het begrip ‘rechtspersoon’ / 13
- 3.4 Splitsingen binnen een concern (‘keuze’) / 13

HOOFDSTUK 4

De reguliere splitsingsvrijstelling / 15

- 4.1 Inleiding / 15
- 4.2 Ondernemingseis / 15
 - 4.2.1 Inleiding en achtergrond / 15
 - 4.2.2 De toelichting op de ondernemingseis / 15
 - 4.2.3 De ondernemingseis: (af)splitsing gevolgd door een bedrijfsopvolging / 17
 - 4.2.4 De ondernemingseis: het opzetten van een holdingstructuur / 19
 - 4.2.5 Afsluitend voorbeeld / 20
- 4.3 Soortgelijkbelangeis / 21
- 4.4 Een geheelbelangeis in specifieke ‘vastgoedondernemingssituaties’ / 24

- 4.4.1 De achtergrond en werking van de geheelbelangeis / 24
- 4.4.2 Een '(materiële) vastgoedonderneming' en samenwerken met een derde / 26
- 4.5 Aanhoudingseis en ontheffingen / 29
- 4.5.1 De aanhoudingseis: een 'voor zover'-benadering per aandeelhouder / 29
- 4.5.2 Ontheffingen (geen terugname reguliere splitsingsvrijstelling) / 31
- 4.5.3 Ontheffingen toch niet van toepassing in misbruiksituaties / 40
- 4.6 Voortzettingseis en ontheffingen / 41
- 4.6.1 Voortzettingseis per verkrijgende rechtspersoon / 41
- 4.6.2 Ontheffingen (geen terugname reguliere splitsingsvrijstelling) / 42
- 4.6.3 Ontheffingen toch niet van toepassing in misbruiksituaties / 44

HOOFDSTUK 5

De ruziesplitsingsvrijstelling / 45

- 5.1 Inleiding / 45
- 5.2 (Soort)gelijkbelangeis en geheelbelangeis / 46
- 5.2.1 Inleiding / 46
- 5.2.2 De verkrijgende rechtspersoon verkrijgt aandelen in een OZR / 47
- 5.2.3 De verkrijgende rechtspersoon verkrijgt 'stenen' / 48
- 5.3 Aanhoudingseis, ontheffingen en antimisbruikbepaling / 50
- 5.3.1 Inleiding / 50
- 5.3.2 Bij de ruziesplitsing heeft de verkrijgende rechtspersoon aandelen in een OZR verkregen / 50
- 5.3.3 Bij de ruziesplitsing heeft de verkrijgende rechtspersoon 'stenen' verkregen / 52

HOOFDSTUK 6

Splitsingsvrijstelling voor aandeelhouders / 57

- 6.1 De verkrijging van aandelen als belastbaar feit / 57
- 6.2 De (omvang van de) splitsingsvrijstelling voor aandeelhouders / 57
- 6.3 Het niet voldoen aan de aanhoudingseis en/of de voortzettingseis / 60

HOOFDSTUK 7

Afsluitende evaluatie / 63

- 7.1 Inleiding / 63
- 7.2 De redenen voor het aanpassen van de splitsingsvrijstelling / 63
- 7.2.1 De toelichting van de Staatssecretaris van Financiën / 63
- 7.2.2 Enige observaties / 64
- 7.3 Toetsingskader / 65
- 7.4 Evaluatie / 66
- 7.4.1 Ondernemingseis / 66
- 7.4.2 De ruziesplitsingsvrijstelling / 67
- 7.4.3 Het begrip 'rechtspersoon' / 69
- 7.4.4 De splitsingsvrijstelling voor aandeelhouders / 70
- 7.4.5 Aanhoudingseis (reguliere splitsingsvrijstelling en ruziesplitsingsvrijstelling) / 71
- 7.4.6 Voortzettingseis (reguliere splitsingsvrijstelling) / 71

7.4.7	Geen zekerheid vooraf bij voor bezwaar vatbare beschikking / 72
7.5	Conclusie / 72

Bijlage	/ 75
----------------	-------------

Trefwoordenregister	/ 79
----------------------------	-------------

Inleiding en kernachtige samenvatting

1.1 Inleiding

In deze Fiscaal Actueel staat de splitsingsvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel h Wet BRV 1970 centraal, zoals deze met ingang van 1 juli 2025 geldt. In art. 5c Uitvoeringsbesluit BRV (tekst vanaf 1 juli 2025) is de splitsingsvrijstelling verder uitgewerkt.¹ Toepassing van deze splitsingsvrijstelling kan in beeld komen als sprake is van een (als hoofdregel belaste) verkrijging van in Nederland gelegen (fictieve) onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, in het kader van een splitsing die van kracht wordt op of na 1 juli 2025. Per wanneer een splitsing van kracht wordt, is afhankelijk van het civiele recht dat op die splitsing van toepassing is. Als dat het Nederlandse civiele recht is, wordt de splitsing van kracht met ingang van de dag volgend op de dag waarop de notariële splitsingsakte wordt verleden.² Dit betekent dat de splitsingsvrijstelling zoals deze vanaf 1 juli 2025 geldt, in beeld kan komen als de splitsingsakte van een splitsing naar Nederlands civiel recht op of na 30 juni 2025 wordt verleden.

Met de terminologie ‘Nederlands vastgoed’ wordt in dit boek het volgende bedoeld:

1. In Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. De verkrijging daarvan is als hoofdregel belast met overdrachtsbelasting, ook als het ‘slechts’ de economische eigendom betreft.³
2. Fictieve onroerende zaken als bedoeld in art. 4 lid 1 onderdeel a Wet BRV 1970. Dit zijn aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon (OZR). De verkrijging van aandelen in een OZR is belast met overdrachtsbelasting als een aanmerkelijk belang in de zin van art. 4 lid 3 Wet BRV 1970 wordt verkregen of vergroot.

Met de term ‘splitsingsvrijstelling’ wordt hier(na) de regeling bedoeld zoals deze met ingang van 1 juli 2025 is opgenomen in art. 15 lid 1 onderdeel h Wet BRV 1970 juncto

1 Zie het Besluit van 18 december 2024, *Stb.* 2024, 441. De tekst is opgenomen in de bijlage.

2 Het moment waarop een splitsing van kracht wordt, kan afwijken van het (af)splitsingstijdstip dat geldt voor de heffing van vennootschapsbelasting. Eventuele (fiscale) terugwerkende kracht van dat (af)splitsingstijdstip heeft geen invloed op het tijdstip waarop de splitsing van kracht wordt.

3 Art. 2 lid 1 en 2 Wet BRV 1970.

art. 5c Uitvoeringsbesluit BRV. In deze Fiscaal Actueel wordt geen aandacht besteed aan de splitsingsvrijstelling zoals deze tot 1 juli 2025 geldt.⁴

De opbouw van dit boek is als volgt. Om relatief snel een overzicht te krijgen van de splitsingsvrijstelling, volgt hierna eerst een kernachtige samenvatting. Vervolgens wordt in hoofdstuk 2 stilgestaan bij het begrip 'splitsing'. Hoofdstuk 3 behandelt enkele zaken die raken aan het toepassingsbereik van de splitsingsvrijstelling. In hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de 'reguliere splitsingsvrijstelling'. Vervolgens staat hoofdstuk 5 in het teken van de 'ruziesplitsingsvrijstelling'. De splitsingsvrijstelling voor aandeelhouders komt aan bod in hoofdstuk 6. Afsluitend wordt de splitsingsvrijstelling in hoofdstuk 7 geëvalueerd aan de hand van een toetsingskader.

1.2 Kernachtige samenvatting

Voor het begrip 'splitsing' wordt aangesloten bij het civiele recht dat op de splitsing van toepassing is. Dat kan het Nederlandse civiele recht zijn, maar dat hoeft niet (par. 2.1). In het Nederlandse civiele recht wordt onderscheid gemaakt tussen zuivere splitsingen en afsplitsingen (par. 2.2). Er bestaan veel splitsingsvarianten (par. 2.3). Het Nederlandse civiele recht bevat ook regels voor grensoverschrijdende splitsingen (par. 2.4).

De splitsingsvrijstelling bevat een afzonderlijk regime voor ruziesplitsingen (par. 3.2). Daarom wordt in dit boek afzonderlijk aandacht besteed aan de toepassing van de 'reguliere splitsingsvrijstelling' (hoofdstuk 4) en de toepassing van de 'ruziesplitsingsvrijstelling' (hoofdstuk 5). De omschrijving van het begrip 'rechtspersoon' tot bepaalde rechtsvormen met een in aandelen verdeeld kapitaal beperkt het toepassingsbereik van de splitsingsvrijstelling (par. 3.3). Bij een splitsing binnen 'concern' in de zin van art. 5b lid 2 Uitvoeringsbesluit BRV geldt een vrije 'keuze' tussen de interne-reorganisatievrijstelling (art. 5b Uitvoeringsbesluit BRV) en de splitsingsvrijstelling (art. 5c Uitvoeringsbesluit BRV), mits aan de voorwaarden voor de toe te passen vrijstelling is voldaan (par. 3.4).

Een verkrijgende rechtspersoon kan de 'reguliere splitsingsvrijstelling' toepassen mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Er geldt een ondernemingseis (par. 4.2), een soortgelijkbelangeis (par. 4.3) en in bepaalde gevallen aanvullend nog een geheelbelangeis (par. 4.4). Verder moet gedurende een periode van drie jaren na de splitsing rekening worden gehouden met een aanhoudingseis (par. 4.5) en een voortzettingseis (par. 4.6), zij het dat onder voorwaarden ontheffingen van toepassing kunnen zijn.

Aan de toepassing van de 'ruziesplitsingsvrijstelling' door een verkrijgende rechtspersoon is géén ondernemingseis en géén voortzettingseis verbonden (par. 5.1). De 'ruziesplitsingsvrijstelling' kan slechts worden toegepast als wordt voldaan aan een (soort)gelijkbelangeis

4 Zie daarover bijvoorbeeld J.H. Elink Schuurman, 'De splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting: tijd voor een revisie!', *WPNR* 2015/7060, A. Rozendal, 'Splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting: de Hoge Raad spreekt opnieuw!', *FBN* 2022/6, G.C. van der Burgt, 'Splitsing in de vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting', *TFO* 2022/180.1, par. 6 en M.J.A.M. van Gijlswijk, 'Vrijstelling juridische splitsing in de overdrachtsbelasting – de stand van zaken', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2022/15.

en een geheelbelangeis (par. 5.2). Gedurende een periode van drie jaren na de splitsing moet rekening worden gehouden met een aanhoudingseis, maar onder voorwaarden kan een ontheffing van toepassing zijn (par. 5.3).

De verkrijging van aandelen in het kader van een splitsing kan een belastbaar feit zijn (par. 6.1). Onder voorwaarden is de splitsingsvrijstelling daarop van toepassing ('splitsingsvrijstelling voor aandeelhouders'). Dat is echter slechts mogelijk voor zover de in het kader van de splitsing door de verkrijgende rechtspersoon verkregen onroerende zaak door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd en de splitsingsvrijstelling van toepassing is op de verkrijging van deze onroerende zaak (par. 6.2). Wordt niet voldaan aan de aanhoudingseis (die geldt na het toepassen van de reguliere splitsingsvrijstelling of de ruziesplitsingsvrijstelling) en/of voortzettingseis (die geldt na het toepassen van de reguliere splitsingsvrijstelling), dan lijkt het erop dat de toegepaste splitsingsvrijstelling voor aandeelhouders in beginsel wordt teruggenomen. Dreigt als gevolg daarvan dubbele heffing van overdrachtsbelasting, dan kan art. 13 Wet BRV 1970 mogelijk verlichting bieden (par. 6.3).

Een evaluatie van de splitsingsvrijstelling aan de hand van een toetsingskader (par. 7.3) maakt duidelijk dat deze vrijstelling niet voldoet. Wenselijke splitsingen kunnen namelijk worden belemmerd door heffing van overdrachtsbelasting zonder dat misbruik of oneigenlijk gebruik aan de orde is (par. 7.4 en par. 7.5).

Het begrip ‘splitsing’

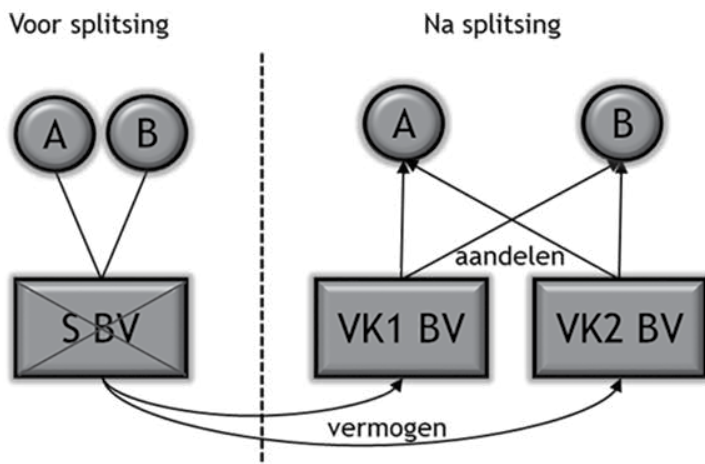
2.1 Inleiding

Voor het begrip ‘splitsing’ wordt aangesloten bij het civiele recht dat op de splitsing van toepassing is. Doorgaans zal dit het Nederlandse civiele recht zijn, maar het kan ook gaan om een splitsing die tot stand komt op grond van buitenlands civiel recht. In dit boek wordt uitgegaan van splitsingen die worden beheerst door het Nederlandse civiele recht.

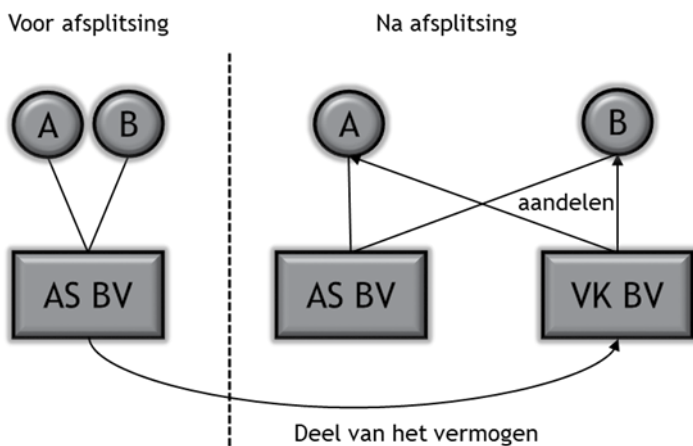
2.2 Splitsing in het Nederlandse civiele recht: zuivere splitsing en afsplitsing

De hoofdverzameling splitsing valt uiteen in de zuivere splitsing en de afsplitsing (art. 2:334a BW). Bij een zuivere splitsing houdt de splitsende rechtspersoon op te bestaan en wordt zijn vermogen onder algemene titel verkregen door minimaal twee verkrijgende rechtspersonen. Bij een afsplitsing blijft de afsplitsende rechtspersoon bestaan en wordt zijn vermogen of een deel daarvan onder algemene titel verkregen door minimaal één verkrijgende rechtspersoon. De aandeelhouders of leden van de splitsende rechtspersoon worden in de regel aandeelhouder of lid van alle verkrijgende rechtspersonen (art. 2:334e lid 1 BW). Een verkrijgende rechtspersoon kan vóór de splitsing al bestaan of bij de splitsing worden opgericht.¹ Een voorbeeld van een zuivere splitsing is hierna weergegeven. Daarbij gaat het vermogen van de splitsende rechtspersoon (S BV) over naar twee verkrijgende rechtspersonen (VK1 BV en VK2 BV). De aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon (A en B) worden aandeelhouders van beide verkrijgende rechtspersonen.

¹ Bij een moeder-dochterafplitsing in de zin van art. 2:334e lid 3 onderdeel a BW is sprake van (een) nieuw opgerichte dochtervennootschap(pen). Zie par. 2.3, punt 1.



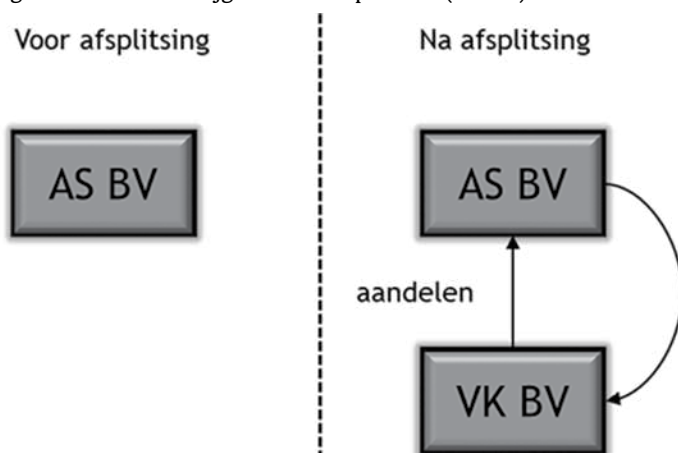
Een voorbeeld van een afsplitsing is hierna afgebeeld. Daarbij gaat een deel van het vermogen van de afsplitsende rechtspersoon (AS BV) over naar een verkrijgende rechtspersoon (VK BV). De aandeelhouders van de afsplitsende rechtspersoon (A en B) worden aandeelhouders van de verkrijgende rechtspersoon.



2.3 Enkele bijzondere splitsingsvarianten volgens Nederlands civiel recht

Er bestaan veel splitsingsvarianten.² Bij een aantal daarvan worden de aandeelhouders of leden van de splitsende rechtspersoon geen aandeelhouder of lid van *alle* verkrijgende rechtspersonen. Hierna volgen drie voorbeelden:

1. Een moeder-dochterafsplitsing tussen kapitaalvennootschappen (art. 2:334e lid 3 onderdeel a BW). Bij deze splitsingsvariant worden één of meer verkrijgende rechtspersonen opgericht.³ Niet de aandeelhouder(s) van de afsplitsende rechtspersoon, maar de afsplitsende rechtspersoon (AS BV) zelf verkrijgt alle aandelen in deze nieuw opgerichte verkrijgende rechtspersoon (of rechtspersonen). In het voorbeeld hierna is uitgegaan van één verkrijgende rechtspersoon (VK BV).



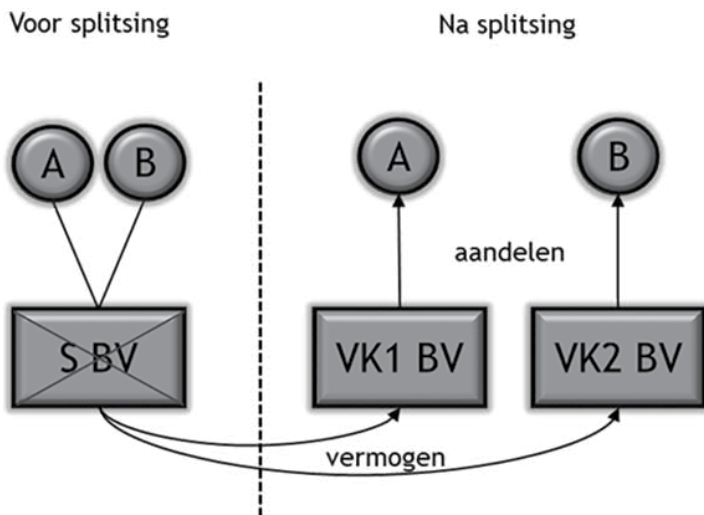
2. Een 'ruziesplitsing' of 'aandeelhouderssplitsing' tussen NV's en/of BV's (art. 2:334cc BW).⁴ Dit is een bijzondere variant van een zuivere splitsing. Het vermogen van de splitsende vennootschap die ophoudt te bestaan (S BV) gaat over naar minimaal twee verkrijgende vennootschappen (VK1 BV en VK2 BV). De onderscheiden aandeelhouders van de splitsende vennootschap (A en B) worden aandeelhouder van onderscheiden

² Zie bijvoorbeeld G.C. van der Burgt, *Splitsing in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een evaluatie van de Nederlandse winstbelastingregels voor splitsingen ten aanzien van lichamen (Fiscale Monografieën nr. 171)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.8 en de daar gemaakte verwijzingen naar de (civielrechtelijke) literatuur.

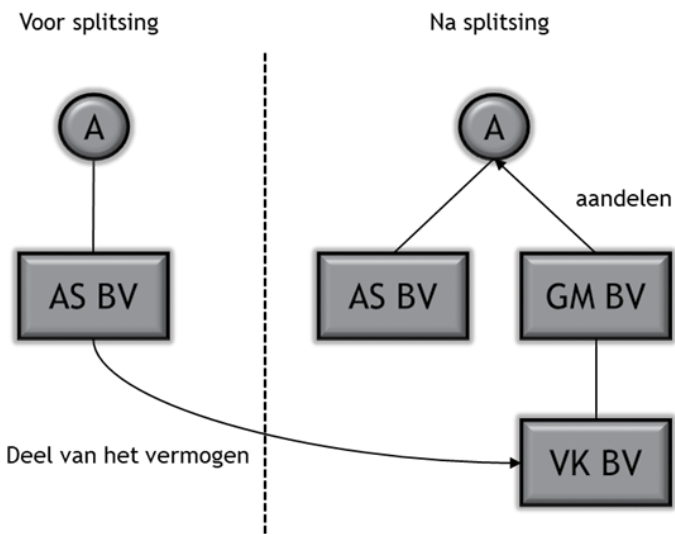
³ Een afsplitsende vennootschap kan overigens ook een deel van haar vermogen afsplitsen naar een bestaande 100%-dochtervennootschap. Volgens de hoofdregel moet de verkrijgende dochtervennootschap dan aandelen toekennen aan de aandeelhouders van de afsplitsende rechtspersoon. Als het wenselijk is dat de afsplitsende vennootschap ook na de afsplitsing een 100%-belang houdt in de verkrijgende dochtervennootschap, moet worden gekozen voor een driehoeksafsplitsing (art. 2:334ii BW). Zie daarover G.C. van der Burgt, *Splitsing in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een evaluatie van de Nederlandse winstbelastingregels voor splitsingen ten aanzien van lichamen (Fiscale Monografieën nr. 171)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.8.3, onder f en onder k, en de daar gemaakte verwijzingen naar de (civielrechtelijke) literatuur.

⁴ Het tot stand brengen van een ruziesplitsing vereist niet dat daadwerkelijk sprake is van ruzie. De term 'aandeelhouderssplitsing' is daarom wellicht treffender. In *Stb.* 2024, 441 wordt stevast de term 'ruziesplitsing' gehanteerd. Dat wordt hierna gevolgd.

verkrijgende vennootschappen (A wordt aandeelhouder van VK1 BV en B wordt aandeelhouder van VK2 BV). De aandeelhouders worden dus 'uit elkaar gehaald' en het vermogen van de splitsende vennootschap wordt verdeeld over de verschillende verkrijgende vennootschappen.



3. Een driehoekssplitsing tussen NV's en/of BV's (art. 2:334ii BW). Dit kan een zuivere splitsing of een afsplitsing zijn. Bij een driehoekssplitsing worden de aandeelhouders van de splitsende vennootschap (in dit geval is dat alleen A) geen aandeelhouder van de verkrijgende vennootschap (V BV), maar van een groepsmaatschappij (GM BV) van een verkrijgende vennootschap. Het voorbeeld hierna is een driehoeksafplitsing omdat de splitsende rechtspersoon (AS BV) blijft bestaan.



2.4 Grensoverschrijdende splitsing op grond van Nederlands civiel recht

Het Nederlandse civiele recht bevat ook de mogelijkheid van een grensoverschrijdende splitsing tussen kapitaalvennootschappen binnen de EU/EER (zie vanaf art. 2:334jj BW). Een voorbeeld is een splitsing met een Nederlandse BV als splitsende kapitaalvennootschap en één of meer Duitse GmbH's als verkrijgende kapitaalvennootschappen of, omgekeerd, een splitsing met een Duitse GmbH als splitsende kapitaalvennootschap en één of meer Nederlandse BV's als verkrijgende kapitaalvennootschappen. In het geval van een grensoverschrijdende splitsing naar Nederlands civiel recht moeten de verkrijgende kapitaalvennootschap(pen) bij de splitsing worden opgericht (art. 2:334jj lid 3 BW). Het aantal mogelijke splitsingsvarianten is bij een grensoverschrijdende splitsing volgens het Nederlandse civiele recht beperkter dan bij een 'binnenlandse' splitsing. Zo is een grensoverschrijdende ruziesplitsing of driehoekssplitsing niet mogelijk op grond van het Nederlandse civiele recht.

