



VERTROUWELIJK
Belastingdienst/

Corporate Dienst
Vaktechniek

Croeselaan 14
3521 CA Utrecht
Postbus 18280
3510 CG Utrecht
www.belastingdienst.nl

memo

Kennisgroepstandpunt 21-052-22 Aangifte bij fusie en splitsing

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e 5.1.2e

Feiten

- Op [67 Awr] wordt bij notaris A een akte van splitsing opgemaakt.
- Op [67 Awr] vindt de splitsing plaats van X B.V. in de twee bij de splitsing nieuw op te richten vennootschappen Y B.V. en Z B.V.
- Het betreft een zuivere splitsing als bedoeld in artikel 2:334a, tweede lid, BW.
- Y B.V. verkrijgt ten gevolge van de splitsing onder algemene titel aandelen en Z B.V. verkrijgt ten gevolge van de splitsing onder algemene titel onroerende zaken.
- Notaris A weigert aangifte overdrachtsbelasting te doen ten behoeve van de verkrijging van onroerende zaken door Z B.V.
- Notaris A is van mening dat verkrijging onder algemene titel pas een dag na de akte van splitsing plaatsvindt.
- NB. Notaris A geeft aan dat hij – mocht hij aangifte doen – sowieso de splitsingsvrijstelling niet zou toepassen.

Datum

8 november 2021

Versienummer

0.99

Behandeld door

5.1.2e

Kopie aan

5.1.2e

Bijlage

Vraag

Is de notaris verplicht aangifte te doen van de verkrijging van onroerende zaken onder algemene titel ten gevolge van de splitsing? M.a.w.: Geldt de regeling van artikel 21a Uitvoeringsregeling AWR ook voor akten van juridische fusie en splitsing, indien deze bewerkstelligen dat onroerende zaken onder algemene titel worden verkregen?

Antwoord

Ja, de notaris is verplicht aangifte te doen van de verkrijging van onroerende zaken onder algemene titel ten gevolge van de splitsing. M.a.w.: De regeling van artikel 21a Uitvoeringsregeling AWR geldt ook voor akten van juridische fusie en splitsing, indien deze bewerkstelligen dat onroerende zaken onder algemene titel worden verkregen.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

4.1 Wettelijk kader

Artikel 18 WBR luidt:

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld welke ertoe strekken, dat de belasting ter zake van een verkrijging waarvan een notariële akte is opgemaakt, wordt voldaan ter gelegenheid van de aanbieder van die akte ter registratie.

Artikel 21a Uitvoeringsregeling AWR luidt:

Met betrekking tot de overdrachtsbelasting ter zake van een verkrijging van andere goederen dan de goederen, bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, waarvan een notariële akte is opgemaakt, wordt door de notaris namens de verkrijger aangifte gedaan, door het aanbieden ter registratie van de akte en het aanbieden van de gegevens, bedoeld in artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Registratiewet 1970, op de wijze, bedoeld in dat artikel. In de akte wordt tevens vermeld of in verband met de verkrijging van de onroerende zaak of zaken tevens een of meer roerende zaken zijn verkregen. Indien dat het geval is, wordt in de akte voorts vermeld voor welk totaalbedrag deze roerende zaak of zaken werd of werden verkregen en of dat bedrag is begrepen in de in de akte vermelde tegenprestatie voor de onroerende zaak of zaken. De in de vorige volzin bedoelde roerende zaak of zaken worden in de akte of in een annex die bij de minuut is opgemaakt opgenomen. De inspecteur kan de notaris om een kopie van de annex verzoeken. In de akte worden alle gegevens opgenomen waarvan kennisneming van belang is of kan zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Artikel 15, negende lid, WBR luidt:

9. *Indien ter zake van een verkrijging een vrijstelling als bedoeld in het eerste of zesde lid wordt toegepast, wordt met betrekking tot die verkrijging aangifte gedaan. Indien met betrekking tot die verkrijging een notariële akte wordt opgemaakt, wordt, in afwijking in zoverre van de vorige zin, aangifte gedaan met overeenkomstige toepassing van artikel 18.*

Artikel 2:318 BW luidt:

1. *De fusie geschiedt bij notariële akte (...).*
4. *(...) Gaat door de fusie een registergoed op de verkrijgende rechtspersoon over, dan is deze verplicht binnen deze termijn aan de bewaarder van de openbare registers, bedoeld in afdeling 2 van titel 1 van Boek 3, de voor de inschrijving van de fusie vereiste stukken aan te bieden.*

Artikel 2:334n BW luidt:

1. *De splitsing geschiedt bij notariële akte (...).*
4. *(...) Gaat door de splitsing een registergoed op een verkrijgende vennootschap over, dan is de gesplitste rechtspersoon of, zo deze bij de splitsing is opgehouden te bestaan, elk van de verkrijgende rechtspersonen in zijn plaats verplicht binnen deze termijn aan de bewaarder van de openbare registers, bedoeld in afdeling 2 van titel 1 van Boek 3, de voor de inschrijving van de splitsing vereiste stukken aan te bieden.*

4.2 Wetsgeschiedenis

Artikel 79 Registratiewet 1917 beperkte de heffing van overdrachtsbelasting ('op akte') tot gevallen van verkrijging krachtens overdracht onder bezwarende titel. Onder vigeur van de Registratiewet 1917 zou verkrijging onder algemene titel krachtens fusie en splitsing dus geen belastbaar feit geweest zijn, laat staan dat de aangifte door het aanbieden van de akte ter registratie diende plaats te vinden.

De fusie en splitsing zijn voor de overdrachtsbelasting echter pas na 1972 in de wet opgenomen. Bij de registratie werden 'lichte' en 'zware' notariële akten onderscheiden. De fusie- en splitsingsakten werden als lichte akten aangemerkt en op die akten zelf werd niet geheven, maar er werd in voorkomend geval van een belastbaar feit een aangifteformulier uitgereikt.

Bij invoering van de WBR is het uitgangspunt dat sprake dient te zijn van een 'overdracht onder bezwarende titel' expliciet verlaten en aangesloten bij 'verkrijging':¹

De overdrachtsbelasting komt in grote lijnen overeen met het evenredige registratierecht dat thans wordt geheven op akten, houdende overdracht onder bezwarende titel van hier te lande gelegen of gevestigde onroerende zaken. Het wetsontwerp noemt als belastbaar feit echter de verkrijging van dergelijke zaken. De aanwezigheid van een akte is dus niet langer vereist, terwijl ook het vereiste van bezwarende titel niet meer wordt gesteld.

Het thans geldende registratierecht op de overdracht van onroerende zaken wordt geheven op de akte, houdende overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaken. In het ontwerp wordt voorgesteld de overdrachtsbelasting te heffen ter zake van de verkrijging van onroerende zaken.

Met ingang van 1 januari 2013 is de Registratiewet 1970 ingrijpend gewijzigd.² Daarbij werd de verplichting tot aanbieding ter registratie van de (originele) notarieel verleden akte bij de Belastingdienst, vervangen door registratie langs elektronische weg bij de KNB.

De registratie van notarieel verleden akten vindt plaats bij de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB). Als bij het verlijden van de akte een verkrijging voor de overdrachtsbelasting plaatsvindt, rust op de notaris bovendien de verplichting om aangifte te doen.

Met ingang van 2021 is een nieuw negende lid aan artikel 15 WBR toegevoegd.³ In het geval waarop bij de verkrijging een vrijstelling wordt toegepast zoals opgenomen in artikel 15, eerste lid en zesde lid, geldt de verplichting tot het doen van aangifte. In de situatie dat dan weliswaar geen overdrachtsbelasting is verschuldigd dient toch aangifte te worden gedaan. Met deze aangifteverplichting is het voor de Belastingdienst inzichtelijk wanneer een vrijstelling is toegepast en kan deze desgewenst controleren of dit terecht is geschied.

4.3 Conclusie

Als bij het verlijden van een notariële akte een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting ontstaat, wordt op grond van artikel 18 de akte onderdeel van de aangifte overdrachtsbelasting. Het doen van deze aangifte is gekoppeld aan het digitaal registratieproces. In de akte waarbij onroerend goed wordt verkregen moeten alle gegevens zijn opgenomen die van belang zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting. In een afzonderlijk elektronisch bericht doet de notaris melding van de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting. Het elektronisch afschrift van de akte en het elektronisch bericht vormen samen de aangifte overdrachtsbelasting, die de KNB vervolgens 'onverwijld' doorstuurt naar de Belastingdienst.

Fusie en splitsing geschiedt volgens de wet bij notariële akte. Daarnaast vindt er bij het verkrijgen van onroerende zaken onder algemene titel ten gevolge van de fusie of splitsing een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting plaats. Dit maakt dat artikel 18 WBR juncto artikel 21a Uitvoeringsregeling AWR ook geldt voor akten van juridische fusie en splitsing. Het feit dat eventueel de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR op de fusie of splitsing van toepassing is, doet hier ingevolge artikel 15, negende lid, niet aan af. Bovenstaande is alleen anders als door de fusie of de splitsing artikel 4-lichamen worden verkregen.

Hoewel notarissen vertrouwen zouden kunnen ontlenen aan de bestendige gedragslijn dat notariële akten van fusies en splitsingen worden aangemerkt als 'lichte' notariële akten waarbij geen aangifte overdrachtsbelasting door de notaris dient te worden gedaan en de gelijkkluidende werkinstructie, blijkt uit de

¹ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, 10 560, nr. 3.

² Wet elektronische registratie notariële akten, Stb. 2012, 648 en MvT, Kamerstukken II, 2012-2013, 33 406, nr. 3.

³ Kamerstukken II, 2020-2021, 35 576, nr. 3.

wetsgeschiedenis en het aansluiten van de wet bij het belastbare feit van de 'verkrijging' dat bij een fusie en splitsing wel door de notaris aangifte overdrachtsbelasting dient te worden gedaan.

NB. Voor juridische fusies en splitsingen naar buitenlands recht wordt niet altijd een Nederlandse notariële akte opgemaakt. Indien bij dergelijke juridische fusies en splitsingen sprake is van een verkrijging voor de overdrachtsbelasting en deze verkrijging aldus niet geschiedt via notariële akte, zal de verkrijger om aangifte te kunnen doen eerst moeten verzoeken om een uitnodiging voor het doen van aangifte (artikel 17 WBR in combinatie met artikel 6, tweede en derde lid, AWR en artikel 3, eerste lid, Uitv. reg. AWR).