

5.1.2e

**Kennisgroep
overdrachtsbelasting**

Klik hier als u tekst wilt invoeren.

Kempkensberg 12
Groningen
Postbus 9700
9700 AR Groningen
www.belastingdienst.nl

Doorkiesnummer

5.1.2e

E-mailadres

5.1.2e@ 5.1.2e

Datum

30 april 2019

Behandeld door:

5.1.2e

Vraag:

5.1.2e

Betreft: antwoord en bindend advies vraag m.b.t. inkoop en verkrijging aandelen OZR.

Geachte 5.1.2e

Op 67 Awr heeft u een vraag gesteld aan de kennisgroep overdrachtsbelasting over de inkoop van aandelen door een onroerende zaak rechtspersoon. Het door de kennisgroep geformuleerde bindend advies is hierna opgenomen.

1.0 Feiten

5 Geliëerde aandeelhouders A,B,C, D en E hebben elk een aandelenbelang van 20% in een OZR. Van de twee aandeelhouders A en B worden de aandelen ingekocht door de OZR. Deze aandelen worden niet ingetrokken. Gelet op het feit dat op de ingekochte aandelen (40%) geen stemrecht kan worden uitgeoefend en geen dividend wordt uitgekeerd vertegenwoordigen de aandelen die C, D en E hebben toch het volledige belang in de OZR (elk dus 33 1/3%).

Binnen 6 maanden na de inkoop schenken de aandeelhouders C en D hun aandelenbelang aan de enig overblijvende aandeelhouder E.

2.0 Rechtsvraag

Hoe verloopt de heffing van overdrachtsbelasting?

3.0 Antwoord

Inkoop van de aandelen van A en B

De verkrijging van 40% van de eigen aandelen door de OZR is belast met overdrachtsbelasting bij de OZR zelf. De grondslag wordt bepaald door 40% van de waarde van de onroerende zaken van de OZR.

Schenking van 40%

De verkrijging van de aandelen van C en D door de enig overblijvende aandeelhouder E is eveneens belast met overdrachtsbelasting. De grondslag wordt nu niet bepaald door 40% van de waarde van de onroerende zaken van de OZR, maar – in beginsel, behoudens toepassing van artikel 13 WBR – door 66,66% daarvan. De eerdere inkoop heeft immers bewerkstelligd dat het belang van C en D is toegenomen tot 66,66% (2/3 van 100%), aangezien de van A en B ingekochte aandelen bij de bepaling van het belang van C, D en E in het vervolg buiten beschouwing worden gelaten. De schenking aan E bewerkstelligt dus dat E vanaf dat moment het volledige (100%) belang in de ozr houdt.

Toepassing artikel 13 WBR

De verkrijging door E is voorafgegaan, binnen zes maanden, door een verkrijging door de OZR zelf. Terzake van deze verkrijging was overdrachtsbelasting verschuldigd (over 40% van de waarde). Artikel 13 WBR is nu van toepassing ten gunste van E tot een beloop van 66,66% van deze 40%-waarde. Als de waarden van de onroerende zaken ten tijde van de inkoop en ten tijde van de verkrijging door E niet van elkaar verschillen wordt dus ten laste van E geheven over 66,66% - (2/3 van 40% = 26,66%) = 40%.

In totaal wordt dan over 2 x 40% van de waarde van de onroerende zaken geheven hetgeen overeenstemt met de verschuiving van het belang naar E.

4.0 Beschouwing

Inkoop van aandelen als belastbaar feit

In de HR-arresten van 12 december 1979 (BNB 1980/43) en 1 oktober 1980 (BNB 1981/15) is beslist dat inkoop van aandelen belast is bij de OZR zelf en niet leidt tot een verkrijging bij de aandeelhouders in de OZR.

Door de inkoop groeit van de drie overblijvende aandeelhouders hun (materiële) belang van 20% naar 33,33%. In de statuten van de OZR is namelijk bepaald dat bij het berekenen van uitkeringen aan de aandeelhouders de ingekochte aandelen niet meetellen en dat daaraan geen stemrecht is verbonden (voor zover stemrecht relevantie heeft).

Er is geen aanwijzing dat de wetgever bij de introductie van de economische eigendomsverkrijging in de WBR in 1995 heeft beoogd, in afwijking van de arresten uit 1979 en 1980, bij inkoop van aandelen in een OZR eveneens de aandeelhouders in de heffing te willen betrekken.

De toename van het belang van de overblijvende aandeelhouders door de inkoop valt ook niet onder de toepassing van het in 2011 ingevoerde artikel 4, elfde lid, van de WBR. Uit de wetsgeschiedenis van deze bepaling blijkt namelijk dat de wetgever slechts bij intrekking van de ingekochte aandelen een dergelijke verkrijging bij de aandeelhouders aan de orde acht.

"De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen of artikel 4, elfde lid van de WBR niet van toepassing is op inkoop situaties. Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 1 oktober 1980, BNB 1981/15, wordt de inkoop van aandelen door het onroerendezaaklichaam zelf beschouwd als een verkrijging van aandelen en is derhalve – bij verkrijging van ten minste een derde gedeelte belang – bij het lichaam belast. Daarnaast leidt op grond van het voorgestelde elfde lid, de intrekking van die aandelen wederom tot heffing van overdrachtsbelasting bij de overblijvende aandeelhouders. Ter voorkoming van cumulatie van belastingheffing

acht ik in die situatie echter artikel 13, tweede lid, van de WBR van toepassing, waardoor dubbele heffing achterwege blijft." (Kamerstukken I 2010/11, 32 504, nr. D, blz. 19)

**Kennisgroep
overdrachtsbelasting**
Klik hier als u tekst wilt invoeren.

Datum
30 april 2019

In de voorliggende casus is dus uitsluitend bij de OZR zelf de inkoop van de 40% eigen aandelen belast met overdrachtsbelasting.

Toepassing artikel 13 WBR

De invloed van een voorafgaande inkoop van eigen aandelen op de toepassing van artikel 13 WBR bij een opvolgende aandelentransactie is aan de orde geweest in de uitspraak van Hof Den Haag 10 oktober 1997.443. In de Wegwijs in de OVB (23^{ste} druk, 5.8.2 blz. 223) staat over deze uitspraak het volgende:

Hof Den Haag 10 oktober 1997.443 De casus was als volgt:

A is houder van alle aandelen in A BV (een oZR als bedoeld in art. 4 WBR). A draagt 50% van zijn aandelen over aan A BV (inkoop van eigen aandelen; deze aandelen worden niet ingetrokken). Vervolgens draagt A binnen de art. 13-termijn zijn andere 50% aandelen aan X over.

Het hof oordeelde als volgt:

1. De verkrijging door A BV van haar eigen aandelen is een belastbare verkrijging (2% of 6% overdrachtsbelasting over 50% van de waarde van de onroerende zaken van de bv, zie art. 10 WBR).

2. X verkrijgt weliswaar 50% van het aandelenkapitaal, maar feitelijk en economisch verkrijgt X alle macht en zeggenschap in A BV. De maatstaf van heffing (art. 10 WBR) is dan geen 50%, maar 100% van de waarde van de onroerende zaken van de bv.

3. Op grond van art. 13, lid 1 en 2 komt op de waarde van de verkrijging van X in mindering het bedrag waarover ter zake van de onder 1 bedoelde verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd was.

Uitgaande dat de latere aanpassingen van artikel 4 WBR geen invloed hebben op de systematiek van het Hof, is de uitwerking van deze uitspraak op de voorliggende casus als volgt.

Door de inkoop van de aandelen is het belang dat C,D en E hebben in de OZR toegenomen van 20% naar 33,33%. E verkrijgt dus als gevolg van de schenking door C en D een belang van $2 * 33,33\% = 66,66\%$.

Ten aanzien van deze verkregen 66,66% kan 26,66% worden toegerekend als voorgaande verkrijging bij de inkoop door de OZR, namelijk $66,66\% \times 40\%$. Bij E wordt dus door de toepassing van artikel 13 WBR geheven over 40% van de waarde van de onroerende zaken in de OZR.

Ik hoop u hiermee voldoende te hebben ingelicht.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

5.1.2e