



# Rapport

Rapport over een klacht over de staatssecretaris van Financiën.

**Datum: 20 maart 2014**

**Rapportnummer: 2014/020**

## Klacht

Verzoekster klaagt erover dat de staatssecretaris van Financiën de reorganisatievrijstelling in de overdrachtsbelasting niet alsnog, op grond van de hardheidsclausule, wil toepassen.

## Bevindingen

Verzoekster is een Stichting Particulier Fonds, opgericht naar het recht van de voormalige Nederlandse Antillen en gevestigd te Curaçao. Verzoekster staat aan het hoofd van een concern bestaande uit - onder andere - I BV en A NV.

In 2005 nam verzoekster 90% van de certificaten van aandelen I BV over van A NV. I BV bezat onroerende zaken in Nederland. Verzoekster was op dat moment reeds indirect voor 100% eigenaar van A NV. Na de overdracht van de certificaten I BV aan verzoekster werd A NV in het kader van een reorganisatie van het concern van verzoekster geliquideerd.

Op het moment van de verkrijging van de certificaten van aandelen I BV was I BV eigenaar van in Nederland gelegen onroerende zaken, zodat sprake was van de verkrijging van een fictieve onroerende zaak, als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBRV). Op 27 juni 2007 legde de Belastingdienst voor deze verkrijging een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op ter grootte van € 324.000.

In bezwaar en beroep is de naheffingsaanslag wegens een lagere waardevaststelling van de onroerende zaken verminderd tot € 216.000 en zijn de overige verweren van verzoekster tegen de naheffingsaanslag verworpen.

De Hoge Raad verwierp op 11 februari 2011 het door verzoekster ingestelde beroep in cassatie.<sup>1</sup> De advocaat-generaal R.L.H. IJzerman schreef in zijn conclusie voor dit arrest:<sup>2</sup>

"4.31 De ratio van vrijstelling bij interne reorganisatie is, kort gezegd, te voorkomen dat onroerend goed transacties welke binnen een concern plaatsvinden in verband met interne reorganisatie, zouden worden belemmerd door de heffing van overdrachtsbelasting. In de toelichting op het per 1 maart 1996 in werking getreden artikel 5b Uitvoeringsbesluit BRV wordt vermeld:<sup>3</sup>

De voorwaarden zijn erop gericht recht te doen aan de achterliggende gedachte van de vrijstellingen, te weten enerzijds de overdrachtsbelasting geen hinderpaal te laten zijn bij de economisch gezien wenselijke rechtsvorm van de onderneming of de positionering van onroerende zaken binnen een concern, terwijl anderzijds misbruik of oneigenlijk gebruik van de vrijstellingen wordt voorkomen door de continuïteitseis te stellen en te verhinderen dat een verkoop wordt ingekleed als een inbreng en daardoor vrijgesteld wordt.

4.32 Tijdens de parlementaire behandeling in het kader van de wijziging van, onder andere, de WBRV is het volgende opgemerkt:<sup>4</sup>

De heffing van overdrachtsbelasting zou in het kader van interne reorganisaties aanzienlijke kosten met zich brengen zonder dat er economisch gezien een verandering is opgetreden. Om die reden (...) is in 1995 de vrijstelling bij interne reorganisaties in het leven geroepen.

(...)

4.34 Uit de parlementaire behandeling bij de invoering van artikel 5 (oud) Uitvoeringsbesluit BRV blijkt niet waarom de vrijstelling zich beperkt tot naamloze en besloten vennootschappen. Uit de parlementaire behandeling is niet op te maken waarom een verkrijgende stichting geen gebruik kan maken van de vrijstelling.

(...)

4.39 Het ziet er inderdaad naar uit dat de wetgever geen duidelijke reden heeft gehad om een stichting of vereniging zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, welke fungeert als tophoudster van een concern, buiten de vrijstelling bij interne reorganisaties te laten. Aldus ligt een wettelijke gelijkstelling van zo een vereniging of stichting, als heeft plaatsgevonden per 1 januari 2008, voor de hand."

Verzoekster heeft op 5 november 2012 de staatssecretaris van Financiën verzocht de hardheidsclausule (artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) toe te passen en alsnog de zogenoemde reorganisatievrijstelling zoals opgenomen in artikel 15 WBRV van toepassing te verklaren op de verkrijging van de certificaten I BV en de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting terug te brengen tot nihil. Verzoekster wees er op dat het bij de transactie ging om een overdracht binnen concern in het kader van een reorganisatie en dat de bedoeling van de reorganisatievrijstelling juist is om in een dergelijk geval belastingheffing te voorkomen. De bij haar plaatsgevonden hebbende heffing was volgens haar dan ook een onbillijkheid van overwegende aard. Verder wees verzoekster op een wetswijziging in 2008 die betekende dat heffing van overdrachtsbelasting in dergelijke situaties niet meer zou voorkomen.

De staatssecretaris heeft het verzoek op 28 november 2012 afgewezen en daarbij, onder meer, opgemerkt:

"...De wet staat toepassing van de hardheidsclausule uitsluitend toe in zeer bijzondere gevallen. Daarvan is in deze situatie geen sprake. De hardheidsclausule kan alleen worden toegepast bij een "onbillijkheid van overwegende aard". Daarvan is slechts sprake als het gaat om een gevolg dat de wetgever had voorkomen als hij dat gevolg bij het maken van de wet had voorzien.

Het komt voor dat toepassing van de wettelijke bepalingen een gevolg heeft (dat) om persoonlijke redenen als een hardheid wordt ervaren. Voor een dergelijke situatie is de hardheidsclausule echter niet bedoeld. De belastingwetgeving kan dan ook geen oplossing bieden.

Verder wijs ik op het volgende. Met ingang van 1 januari 2008 is artikel 5b van het UBBR (Uitvoeringsbesluit Belastingen van rechtsverkeer) gewijzigd. Vanaf dat moment is het mogelijk dat een stichting, of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm, als top van een concern wordt aangemerkt, als deze stichting een overeenkomstige functie vervult als een topvennootschap van een concern. Aan de wijziging van artikel 5b van het UBBR is geen terugwerkende kracht verleend. De overdracht van de certificaten heeft in 2005 plaatsgevonden en valt daarom niet onder de reikwijdte van het gewijzigde artikel 5b van het UBBR..."

Op 27 februari 2013 wendde verzoekster zich tot de Nationale ombudsman. Zij klaagde over de afwijzing van het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule. Verzoekster voerde ter onderbouwing van haar klacht het volgende aan:

"...De motivering (van de afwijzing van het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule; N.o.) komt derhalve hierop neer dat indien de wetgever bij het tot stand brengen van de wet (inzake de reorganisatievrijstelling; N.o.) eraan gedacht zou hebben dat deze wet in een bepaalde situatie zou leiden tot heffing van belasting, de wetgever deze wet op een andere manier zou hebben vormgegeven namelijk op een zodanige manier dat deze belastingheffing zich niet zou hebben voorgedaan. Nu er in de onderhavige casus juist sprake is van een dergelijk geval, is de afwijzing onjuist. Ter toelichting het volgende.

(...) Aan belanghebbende is de reorganisatievrijstelling onthouden omdat zij de rechtsvorm van een stichting heeft en de stichting op grond van de toenmalige regelgeving niet kwalificeerde als toegelaten rechtsvorm voor het verkrijgend lichaam. Vanaf 1 januari 2008 is in artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer echter een nieuw lid 5 opgenomen. Op grond van het nieuwe lid 5 van artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer kwalificeert de stichting *wél* als toegelaten rechtsvorm voor het verkrijgend lichaam. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt duidelijk dat het hier reparatiewetgeving betreft met als doel om de situatie dat stichtingen als verkrijgend lichaam geen gebruik konden maken van de interne reorganisatievrijstelling voor de overdrachtsbelasting, op te heffen.

(...) Uit de reparatiewetgeving van artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer zoals (in de vorige paragraaf) beschreven blijkt duidelijk dat, indien de wetgever zich bij het opstellen van de wet reeds zou hebben gerealiseerd dat overdracht binnen concern van een onroerende zaak aan een stichting tot overdrachtsbelasting zou

leiden, de wetgever de regels zodanig zou hebben geformuleerd dat de stichting wel als verkrijgende lichaam, kon kwalificeren bij een interne reorganisatie. Op het moment dat de wetgever zich dit namelijk realiseerde (in 2007/2008) heeft de wetgever de regelgeving immers ook gerepareerd. Uit de reparatiewetgeving blijkt dan ook zonneklaar dat de door het Ministerie genoemde reden waarom de hardheidsclausule in dit geval niet kon worden toegepast, onjuist is. De door het Ministerie genoemde omstandigheid, waaronder de hardheidsclausule moet worden toegekend, is in het onderhavige geval juist onverkort van toepassing..."

De Nationale ombudsman stelde op 17 april 2013 een onderzoek in naar de klacht van verzoekster en vroeg het ministerie van Financiën op de klacht te reageren en een aantal vragen te beantwoorden.

Op 18 juni 2013 werd een reactie van de staatssecretaris van Financiën ontvangen. In zijn reactie merkte de staatssecretaris op dat de wetgever bij de invoering van de reorganisatievrijstelling in het verleden duidelijk heeft aangegeven bij welke rechtsvormen deze zou kunnen worden toegepast. De rechtsvorm van (onder meer) de stichting is daarbij toen niet genoemd. Dat men voor de rechtsvorm van verzoekster niettemin de rechtsvorm van een stichting heeft gebruikt, is een keuze van betrokkenen geweest.

De staatssecretaris wees er verder op dat vóór de wetwijziging van 2008 een hardheidsclausulebeleid werd gevoerd op grond waarvan de reorganisatievrijstelling ook kon worden toegepast voor interne reorganisaties van een concern met een stichting of vereniging aan de top, mits die stichting of vereniging *niet*de verkrijgende partij was.

De staatssecretaris merkte verder op dat de wetwijziging in 2008, als gevolg waarvan ook verkrijgingen door een stichting of een vereniging onder de reorganisatievrijstelling konden vallen, verband hield met de op die datum ingaande belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van woningbouwcorporaties. Deze zijn wettelijk verplicht in de rechtsvorm van een stichting of vereniging te opereren en zouden dientengevolge zonder wetwijziging nooit de reorganisatievrijstelling in de overdrachtsbelasting kunnen genieten.

De wetwijziging in 2008 betekent echter niet, aldus de staatssecretaris, dat de belastingheffing over de verkrijging door verzoekster in 2005 een onbillijkheid van overwegende aard vormt. Aan de wetwijziging is (bewust) geen terugwerkende kracht gegeven en er is geen overgangsrecht geformuleerd. Er is aldus bewust voor gekozen verkrijgingen op een datum vóór de wetwijziging ongemoeid te laten.

Op 9 juli 2013 stelde de Nationale ombudsman verzoekster in de gelegenheid te reageren op het standpunt van de staatssecretaris van Financiën. Verzoeksters gemachtigde maakte op 29 november 2013 van deze gelegenheid gebruik.

De gemachtigde benadrukte in haar reactie dat uit de parlementaire geschiedenis van de aanpassing op 1 januari 2008 van de reorganisatievrijstelling kan worden afgeleid dat de reden voor de aanpassing was gelegen in de wens om de reorganisatievrijstelling geschikt te maken voor gebruik door stichtingen en verenigingen in het algemeen. De aanpassing vond zijn aanleiding niet uitsluitend in de wens om de vrijstelling toegankelijk te maken voor woningbouwcorporaties. De vennootschapsbelastingplicht voor woningbouwcorporaties was, aldus de gemachtigde, niet meer geweest dan de katalysator voor de wetwijziging. Als het anders was geweest, dan had de wetgever er immers wel voor gekozen om de vrijstelling alleen toegankelijk te maken voor woningbouwcorporaties, en niet voor alle stichtingen en verenigingen.

De gemachtigde concludeert dat nooit sprake is geweest van een bewuste keuze van de wetgever om verkrijgingen binnen een concern door een stichting of vereniging uit te sluiten van de reorganisatievrijstelling, maar dat sprake was van een verzuim dat pas naar voren kwam in 2008 en toen is hersteld. Om die reden meent de gemachtigde dat op de verkrijging van verzoekster in 2005 de reorganisatievrijstelling alsnog door middel van de hardheidsclausule moet worden toegepast.

Op 14 februari 2014 stelde de Nationale ombudsman partijen in de gelegenheid te reageren op zijn verslag van bevindingen.

Het ministerie van Financiën reageerde op 21 februari 2014. In haar reactie stelde zij dat de wetgever bij de invoering van de reorganisatievrijstelling in het verleden duidelijk heeft aangegeven bij welke rechtsvormen deze zou kunnen worden toegepast. Het ministerie verwees naar de parlementaire geschiedenis t.a.v. de invoering van de WBRV en voegde een kopie van de Nota n.a.v. het Eindverslag bij (hierna: het Kamerstuk).<sup>5</sup> De reactie van het ministerie gaf aanleiding verzoekster in de gelegenheid te stellen (ook) hierop te reageren.

Verzoekster reageerde op 4 maart 2014. Verzoekster was het met het ministerie eens dat uit het Kamerstuk blijkt dat de vrijstelling in haar geval niet van toepassing is. Volgens verzoekster blijkt uit het Kamerstuk echter óók dat in haar geval de hardheidsclausule zou moeten worden toegepast. Verzoekster baseert zich op een passage in het Kamerstuk waarin de toenmalige bewindslieden van Financiën, namens de regering, opmerkten:<sup>6</sup>

"De ondergetekenden zien echter niet hoe voor de vraag of bij coöperaties en stichtingen (of kerkgenootschappen) sprake is van een concernverhouding en voor de wijze waarop de continuïteit daarvan kan worden gewaarborgd, algemene regelen kunnen worden gegeven. Dit zal slechts van geval tot geval kunnen worden beoordeeld. Het komt hun daarom beter voor om ook op dit terrein — met handhaving van de bestaande praktijk — incidenteel te werk te gaan door hantering van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen."

Het ministerie is op 7 maart 2014 gevraagd hierop te reageren. In haar reactie van 10 maart 2014 weersprak het ministerie de lezing van verzoekster en verwees hierbij naar het tot 2008 bestendig gevoerde hardheidsclausulebeleid (zie Bevindingen, onder 10). Volgens dit beleid mocht de reorganisatievrijstelling ook worden toegepast voor interne reorganisaties van een concern met een stichting of vereniging aan de top, mits die stichting of vereniging *niet* de verkrijgende partij was.

### **Beoordeling**

De klacht van verzoekster ziet er op dat de staatssecretaris van Financiën haar verzoek om toepassing van de hardheidsclausule heeft afgewezen. Zij stelt zich op het standpunt dat de wetgever de reorganisatievrijstelling voor de overdrachtsbelasting anders zou hebben geformuleerd als was voorzien dat transacties waarbij sprake is van een verkrijging door een stichting in het kader van een reorganisatie binnen een concern zouden leiden tot heffing van overdrachtsbelasting uitsluitend als gevolg van die rechtsvorm. Zij wijst er op dat de wet op dit punt is aangepast, kort na de onderhavige, belaste verkrijging.

De staatssecretaris is van mening dat geen sprake is van een bijzonder geval dat in aanmerking komt voor toepassing van de hardheidsclausule. De staatssecretaris wijst er op dat de wet op het punt van de reorganisatievrijstelling pas per 1 januari 2008 is gewijzigd en dat aan die wijziging geen terugwerkende kracht is gegeven. Nu de verkrijging door verzoekster plaatsvond in 2005 valt deze niet onder de reikwijdte van de in 2008 verruimde reorganisatievrijstelling. Deze verruiming in 2008 hield volgens de staatssecretaris alleen verband met de op 1 januari van dat jaar ingaande belastingplicht van woningbouwcorporaties.

Het vereiste van een goede motivering houdt in dat de overheid haar handelen en haar besluiten duidelijk uitlegt aan de burger. De motivering moet voor de burger begrijpelijk zijn. De afwijzing van 28 november 2012 van het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule door de staatssecretaris voldoet niet aan dit vereiste. Voor dit oordeel is het volgende van belang.

De staatssecretaris nam bij zijn afwijzing het standpunt in dat geen sprake was van een bijzonder geval of van een onbillijkheid van overwegende aard en voerde daarvoor aan dat aan de wetwijziging per 1 januari 2008 geen terugwerkende kracht is verleend. Kennelijk bedoelde de staatssecretaris daarmee te zeggen dat de wetgever er bij de wetwijziging in 2008 bewust voor heeft gekozen niet tegemoet te komen aan situaties die zich voordeden vóór ingang van de wetwijziging en dat dan ook geen sprake is van een gevolg dat de wetgever niet heeft voorzien.

Met deze motivering van zijn afwijzing ging de staatssecretaris voorbij aan de door verzoekster naar voren gebrachte andere argumenten. Namelijk dat de overdracht van de

(fictieve) onroerende zaken plaatsvond binnen concernverband, zonder dat de zeggenschap binnen het concern wijzigde, zodat was voldaan aan de ratio van de reorganisatievrijstelling (vgl. Bevindingen, onder 5).

In zijn reactie van 17 juni 2013 op de klacht suggereert de staatssecretaris weliswaar dat bij de invoering van de reorganisatievrijstelling bewust de keuze is gemaakt om verkrijgende stichtingen niet vrij te stellen, maar de staatssecretaris voert daarvoor geen argumenten aan. Uit de conclusie van de advocaat-generaal die voorafging aan het arrest van de Hoge Raad van 11 februari 2011 (zie Bevindingen, onder 5) kan worden afgeleid dat dergelijke argumenten er ook niet waren.

Ook is de staatssecretaris ten onrechte niet ingegaan op het standpunt dat de verkrijging van verzoekster past binnen de ratio van de reorganisatievrijstelling. De omstandigheid dat de vrijstelling in 2008 is opengesteld naar aanleiding van de belastingplicht van woningbouwcorporaties doet hieraan niet af. Uit de parlementaire historie blijkt niet dat er bezwaren waren om de vrijstelling op verkrijgende stichtingen toe te passen noch dat eventueel eerder bestaande bezwaren bij de wetwijziging in 2008 niet langer relevant waren.

In haar reactie op het verslag van bevindingen verwijst het ministerie van Financiën naar de Nota naar aanleiding van het Eindverslag van 2 september 1970 (hierna: het Kamerstuk)<sup>7</sup> waarin de toenmalige bewindslieden van Financiën, namens de regering, hebben toegelicht waarom de verkrijgende stichting bij de invoering van de reorganisatievrijstelling niet onder de vrijstelling moest vallen (zie Achtergrond, hierna):

"De ondergetekenden zien (...) niet hoe voor de vraag of bij coöperaties en stichtingen (of kerkgenootschappen) sprake is van een concernverhouding en voor de wijze waarop de continuïteit daarvan kan worden gewaarborgd, algemene regelen kunnen worden gegeven. Dit zal slechts van geval tot geval kunnen worden beoordeeld. Het komt hun daarom beter voor om ook op dit terrein — met handhaving van de bestaande praktijk — incidenteel te werk te gaan door hantering van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen."

Het ministerie nuanceerde de verwijzing naar de hardheidsclausule (artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) door te stellen dat het tot 2008 bestendig gevoerde hardheidsclausulebeleid er slechts in voorzag dat de vrijstelling mocht worden toegepast voor interne reorganisaties van een concern met een stichting of vereniging aan de top, mits die stichting of vereniging *niet* de verkrijgende partij was (zie Bevindingen, onder 15). Het ministerie heeft niet inzichtelijk gemaakt waarom een verkrijgende stichting van dit hardheidsclausulebeleid moest worden uitgezonderd.

Uit de parlementaire geschiedenis t.a.v. de invoering van de WBRV blijkt dat de reorganisatievrijstelling moet voorkomen dat de overdrachtsbelasting een hinderpaal is



voor de economisch gezien wenselijke rechtsvorm van de onderneming of de positionering van onroerende zaken binnen een concern. Om misbruik of oneigenlijk gebruik van de vrijstelling te voorkomen werd een continuïteitseis gesteld (zie Bevindingen, onder 5).

Uit het Kamerstuk blijkt dat de ratio van de reorganisatievrijstelling ook geldt voor een concern met een stichting aan de top. Dat de vrijstelling voor een dergelijk concern desondanks toepassing mist, was omdat het lastig bleek dit in een algemene regel te vatten. De verwijzing naar de hardheidsclausule kan dan ook niet anders worden begrepen dan dat daarmee werd bedoeld per geval te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden van de regeling, d.w.z. te beoordelen (i) of de reorganisatie in economisch opzicht niet tot een wijziging heeft geleid, en (ii) of aan de continuïteitseis is voldaan.

Het tot 2008 gevoerde hardheidsclausulebeleid had tot gevolg dat reorganisaties waarbij de stichting of vereniging aan de top *wel* de verkrijgende partij is, buiten het bereik van de vrijstelling werden gehouden. Dit laatste was nadrukkelijk ook het geval als aan beide hiervoor bedoelde voorwaarden werd voldaan.

Dit hardheidsclausulebeleid is dus beperkter dan wat in 1970 door de toenmalige bewindslieden van Financiën, namens de regering, aan de Tweede Kamer in het vooruitzicht is gesteld. In het Kamerstuk wordt stellig de indruk gewekt dat, als aan beide hiervoor bedoelde voorwaarden is voldaan, steeds de reorganisatievrijstelling zou worden toegepast; zo nodig op grond van de hardheidsclausule.

De minister, althans de staatssecretaris, heeft niet inzichtelijk gemaakt waarom een verkrijgende stichting geen aanspraak kan hebben op de reorganisatievrijstelling; zelfs niet als aan beide hiervoor bedoelde voorwaarden is voldaan.

Gelet hierop en op de omstandigheid dat ook geen andere redenen zijn genoemd waarom de reorganisatievrijstelling niet zou zijn bedoeld voor situaties als die van verzoekster, geeft de motivering van de beslissing onvoldoende inzicht in de gronden van de beslissing en kan deze motivering de genomen beslissing niet dragen. Dit leidt tot schending van het motiveringsvereiste.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk. Dit oordeel geeft aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

## **Conclusie**

De klacht is gegrond wegens schending van het motiveringsvereiste.

## **Aanbeveling**

De Nationale ombudsman geeft de minister van Financiën in overweging de beslissing op het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule te heroverwegen en bij de beslissing rekening te houden met hetgeen in de beoordeling is overwogen .

De Nationale ombudsman,

mr. F.J.W.M. van Dooren,

waarnemend ombudsman

## Onderzoek

Op 27 februari 2013 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van X te Curaçao, ingediend door mr. I. de Roos, advocaat te Amsterdam, met een klacht over de staatssecretaris van Financiën. Naar deze klacht werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd het ministerie van Financiën gevraagd een standpunt in te nemen over deze klacht.

Op 18 juni 2013 heeft de staatssecretaris van Financiën gereageerd. Verzoekster is in de gelegenheid gesteld op de reactie van de staatssecretaris te reageren. Verzoekster heeft van deze gelegenheid gebruik gemaakt op 29 november 2013.

In het kader van het onderzoek zijn betrokkenen op 14 februari 2014 in de gelegenheid gesteld op de bevindingen te reageren.

De reactie van het ministerie, ontvangen op 21 februari 2014, gaf aanleiding verzoekster in de gelegenheid te stellen ook daarop te reageren.

Verzoekster heeft gereageerd op 4 maart 2014 en in haar reactie zowel de bevindingen als de reactie van het ministerie betrokken.

Het ministerie is op 7 maart 2014 in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Het ministerie heeft op 10 maart 2014 van deze gelegenheid gebruik gemaakt.

## Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

het verzoekschrift van 27 februari 2013 met bijlagen;

de reactie van de staatssecretaris van Financiën van 18 juni 2013;

de reactie van verzoekster van 29 november 2013;

de reactie van het ministerie van Financiën van 21 februari 2014;

de reactie van verzoekster van 4 maart 2014;

de reactie van het ministerie van Financiën van 10 maart 2014.

Tevens zijn geraadpleegd:

het arrest van de Hoge Raad van 11 februari 2011, nr. 09/01671;

de conclusie van de advocaat-generaal van 28 juli 2010 voor dat arrest;

Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 10 (Nota n.a.v. het Eindverslag).

## **Achtergrond**

In Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 10 (Nota n.a.v. het Eindverslag) is, onder meer, vermeld:

"Naar aanleiding van het pleidooi van vele leden de in artikel 15, eerste lid, letter e, vervatte vrijstelling van overdrachtsbelasting uit te breiden tot de inbreng van gehele ondernemingen. in het kader van een fusie, in coöperatieve verenigingen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, merken de ondergetekenden het volgende op. Het slot van de in het ontwerp voorgestelde vrijstellingsbepaling beoogt, op het voetspoor van de bestaande wetgeving, het omzetten van een eenmanszaak of een vennootschap onder firma in een naamloze vennootschap niet door de heffing van overdrachtsbelasting te belemmeren. De uitbreiding tot verenigingen op aandelen houdt verband met het feit dat deze verenigingen in het ontwerp op gelijke wijze worden behandeld als kapitaalvennootschappen. Doordat om praktische redenen de vrijstelling niet is beperkt tot de zoëven genoemde gevallen, zal zij ook toepassing kunnen vinden op fusies. In al deze gevallen blijft echter de oorspronkelijke ondernemer via het aandelenbezit gerechtigd tot de onderneming. Bij de coöperatieve vereniging zonder aandelenkapitaal ligt op dit punt de zaak echter minder duidelijk, aangezien hier een onderscheid tussen inbreng en gewone overdracht moeilijk is te maken en het minder doorzichtig is of via het ledenbestand sprake is van continuïteit in groter verband van de onderneming. Gezien het grote aantal mogelijke schakeringen, zou vermoedelijk een uitgebreid samenstel van daarop afgestemde voorwaarden en bepalingen in de algemene maatregel van bestuur moeten worden opgenomen, zonder dat zekerheid zou bestaan dat een sluitende regeling is verkregen. De regeling, getroffen bij de in het eindverslag aangehaalde resolutie van 13 april 1949 inzake concentraties in de coöperatieve zuivelindustrie, vormt een illustratie van de ingewikkeldheid van deze materie. De ondergetekenden zouden er dan ook de voorkeur aan willen geven om deze materie te blijven regelen langs de weg van het

kwijtscheldingsbeleid, in de toekomst dan gegrond op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Wanneer op deze wijze de bestaande gedragslijn wordt gehandhaafd, kan naar hun oordeel toch in redelijkheid niet worden gesteld, dat hier sprake is van een achteruitgang. Dat op dit gebied voor de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting wel een algemene regeling in de verschillende wetten is opgenomen, waardoor de bovenvermelde voor een veel beperkter terrein geldende resolutie hiervoor overbodig is geworden, komt omdat door het periodieke karakter van die heffingen de gang van zaken gemakkelijker kan worden gevolgd dan voor een eenmalige heffing als de overdrachtsbelasting.

Kunnen de ondergetekenden op grond van de vorenstaande beschouwingen niet gevoelen voor de bepleite uitbreiding, de gesuggereerde redactie gaat in feite nog veel verder, In de eerste plaats wordt daarin niet gesproken van coöperatieve verenigingen zonder aandelenkapitaal maar van verenigingen zonder aandelenkapitaal in het algemeen en voorts ontbreekt niet alleen de beperking tot fusies maar zelfs ook de beperking dat de onroerende goederen deel moeten uitmaken van een in haar geheel ingebrachte onderneming. Die redactie zou er dus toe leiden, dat iedere inbreng van een afzonderlijk onroerend goed in onverschillig welke vereniging vrij van overdrachtsbelasting zou kunnen geschieden, hetgeen - mede gezien de in het eindverslag gebezigde motivering - toch niet de bedoeling van deze leden zal zijn.

Hetgeen hiervoor is opgemerkt ten aanzien van de te regelen gevallen en de daarbij te stellen criteria geldt eveneens als bezwaar tegen uitbreiding van de in artikel 15, eerste lid, letter h, van het ontwerp vervatte vrijstelling van overdrachtsbelasting voor interne reorganisaties tot coöperaties en stichtingen (of kerkgenootschappen). Ook hier hebben we te maken met een materie waarvan het moeilijk is van tevoren de consequenties van een eventuele vrijstelling te overzien en in algemene regels vast te leggen. Dat geldt in zoverre niet voor de naamloze vennootschap aangezien ten aanzien daarvan in de algemene maatregel van bestuur een aantal voorwaarden zullen kunnen worden gesteld, ontleend aan de aanschrijving van 28 september 1962, nr. D2/7216, zoals bijv. dat alle of nagenoeg alle aandelen van de dochtermaatschappij in het bezit moeten zijn van de moedermaatschappij, dat die aandelen niet mogen zijn verkregen door opkoop en dat de in het kader van de reorganisatie verkregen aandelen niet mogen worden vervreemd. De ondergetekenden zien echter niet hoe voor de vraag of bij coöperaties en stichtingen (of kerkgenootschappen) sprake is van een concernverhouding en voor de wijze waarop de continuïteit daarvan kan worden gewaarborgd, algemene regelen kunnen worden gegeven. Dit zal slechts van geval tot geval kunnen worden beoordeeld. Het komt hun daarom beter voor om ook op dit terrein — met handhaving van de bestaande praktijk — incidenteel te werk te gaan door hantering van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen."

1 HR 11 februari 2011, nr. 09/01671, ECLI:NL:HR:2011:BN6293.

2 Conclusie van 28 juli 2010, nr. 09/01671, ECLI:NL:PHR:2011:BN6293.

3 A-G: Persbericht 27 februari 1996, nr. 96/37 B, Stb. 1996/144, V-N 1996/29, blz. 961 e.v.

4 A-G: Kamerstukken II 2000/01, 27 030, nr. 6, blz. 25.

5 Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 10 (Nota n.a.v. het Eindverslag); zie Achtergrond, hierna.

6 Zie uitgebreider Achtergrond, hierna.

7 Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 10 (Nota n.a.v. het Eindverslag); zie Bevindingen, onder 13; zie tevens Achtergrond, hierna.