

telde en het

ning van de
toem in ar
ur is wel de
ook gebon
nerkt op dat
dat de Hoge
12 juli 2013
ls een tegen
erd dat de
enen dat de
worden ge-
eer.⁸ Helaas
itgekristalh-

ienst

van X te Z,
le uitspraak
12 februari
nslag in de
bank is aan

in de Recht-
epschrift in
aarvan deel

rweerschrift

2007, par. 3.1.
it: hoe nu

astingschuld
m?', EB Tijd-

2. Beoordeling van de klachten

- 2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.
- 2.1.1. Belanghebbende heeft in 2012 krachtens schenking van haar vader aandelen ontvangen.
- 2.1.2. Voorafgaand aan de schenking heeft de Inspecteur bevestigd dat de bedrijfsopvolgingsregeling als bedoeld in hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956 (tekst 2012; hierna: SW) daarop van toepassing is.
- 2.1.3. Bij de aanslag schenkbelasting is op grond van artikel 20, lid 5, SW rekening gehouden met een aftrek van latent verschuldigde inkomstenbelasting. Deze latente inkomstenbelastingsschuld is naar evenredigheid toegerekend aan het voorwaardelijk vrijgestelde en het niet-vrijgestelde gedeelte van de schenking.
- 2.2. Voor de Rechtbank was in geschil de wijze van toerekening van de latente inkomstenbelastingsschuld. Belanghebbende betoogde dat deze schuld moet worden aangemerkt als tegenprestatie of last in de zin van artikel 35b, lid 4, SW en volledig ten laste van het niet vrijgestelde gedeelte van de schenking moet worden gebracht.
- 2.3. De Rechtbank heeft geoordeeld dat uit de wetsgeschiedenis (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 23) en uit het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 1996, nr. 30445, ECLI:NL:HR:1996:AA1883, BNB 1996/307 volgt dat de latente inkomstenbelastingsschuld naar evenredigheid moet worden toegerekend aan het voorwaardelijk vrijgestelde en het niet-vrijgestelde gedeelte van de schenking. Het beroep van belanghebbende op het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013, nr. 12/01745, ECLI:NL:HR:2013:26, BNB 2013/227 faalt volgens de Rechtbank, omdat dit arrest ziet op het vaststellen van de omvang van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en niet op de toerekening van een latente inkomstenbelastingsschuld.
- 2.4. De Klachten komen op tegen het in onderdeel 2.3 weergegeven oordeel van de Rechtbank. De klachten falen omdat de Rechtbank op goede gronden een juiste beslissing heeft gegeven.

3. Conclusie

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

NLF 2017/0966

Op fictieve verkrijging ingevolge artikel 13a SW 1956 is BOR niet van toepassing

Hof Den Bosch 3 februari 2017, 16/00441,

ECLI:NL:GHSHE:2017:360

Belastingtijdvak 2012

Wetsartikelen 13a, 35c, 35d SW 1956

NFLT-termen bedrijfsopvolging (schenkingsvrijstelling),
ondernemingsvermogen (schenkingsvrijstelling)

Formele relaties

Rechtbank: ECLI:NL:RBZWB:2016:2212

SAMENVATTING

De echtgenote van X is in 2012 overleden. Ze waren in gemeenschap van goederen getrouwd en hielden samen alle aandelen in G bv.

Bij de verdeling van de nalatenschap heeft X 10% van de tot de nalatenschap behorende 50% van de aandelen in G bv toebedeeld gekregen. Na de verdeling behoorde aan X in totaal 55% van de aandelen in G bv toe (5% na verdeling van de nalatenschap van erflaterster en 50% op grond van het huwelijksvermogensrecht).

Als gevolg van het overlijden van erflaterster zijn pensioen- en lijfrenteverplichtingen in G bv vrijgevallen. Hierdoor is de waarde van de aandelen toegenomen. De waardeverhoging van het aan X krachtens huwelijksgemeenschap toekomende belang heeft de Inspecteur op grond van artikel 13a SW 1956 bij X in aanmerking genomen als belaste verkrijging (hierna: de fictieve verkrijging). De vraag is of op deze fictieve verkrijging de bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: BOR) van toepassing is.

Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant en in hoger beroep Hof Den Bosch is dat niet het geval. Dat komt omdat niet aan de zogenoemde bezitseis wordt voldaan (artikel 35c, lid 1, onderdeel c en 35d, lid 1, SW 1956). De aandelen (50%) in G bv die X op grond van het huwelijksvermogensrecht zijn toegekomen en waarop de onderhavige fictieve verkrijging ziet, behoorden immers niet tot het aanmerkelijk



belang van erflaatster. De Inspecteur heeft door het niet verlenen van de BOR ten aanzien van de fictieve verkrijging ook niet het gelijkheidsbeginsel en/of vertrouwensbeginsel geschonden, oordeelt het Hof

NOOT

Algemeen

In casu is in geschil of op een fictieve verkrijging ex artikel 13a SW 1956 de bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: BOR) van toepassing kan zijn. Deze vraag lijkt op het eerste gezicht eenvoudig te beantwoorden. Om van de BOR gebruik te kunnen maken, dient cumulatief aan een aantal voorwaarden te worden voldaan. Eén van deze voorwaarden houdt in dat vermogensbestanddelen worden verkregen die bij de erflater tot een aanmerkelijk belang behoorden, waarbij uiteraard het lichaam waarop het belang betrekking heeft, een onderneming drijft. De echtgenoten zijn gehuwd in gemeenschap van goederen. Tot de gemeenschap behoren alle aandelen in een bv. Op grond van de uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006¹ moet worden aangenomen dat dit belang beide echtgenoten voor de helft aangaat. Bij het overlijden van de echtgenote van belanghebbende verkrijgt laatstgenoemde krachtens erfrecht 10% van de 50% van de aandelen in de bv die tot de nalatenschap van de overleden echtgenote behoren. Op deze aandelen is de BOR van toepassing. Immers deze aandelen behoorden bij erflaatster tot een aanmerkelijk belang.² Voor zover het de aandelen betreft die belanghebbende op grond van het huwelijksvermogensrecht reeds bezit, kan niet worden voldaan aan eerdergenoemde voorwaarde. Gevolg hiervan is dat ten aanzien van de waardeinstijging van de aandelen ten gevolge van het overlijden van erflaatster wel heffing van erfbelasting aan de orde is, terwijl geen faciliteit wordt verleend. De wettekst is op dit punt glashelder. Belanghebbende laat het daar echter niet bij zitten en doet een beroep op het vertrouwensbeginsel onder verwijzing naar het besluit van 17 januari 2013.³ Het Hof geeft terecht aan dat genoemd besluit niet van kracht is

ten tijde van het overlijden van erflaatster. Het besluit dat wel geldt ten tijde van het overlijden is op dit punt echter gelijklopend.⁴ In beide besluiten wordt aangegeven dat de BOR ook van toepassing is op ondernemingsvermogen dat krachtens fictie wordt verkregen. Als voorbeeld wordt gegeven een verkrijging bij leven of overlijden krachtens een verblijvingsbeding. Andere ficties, derhalve ook die van artikel 13a SW 1956, worden niet genoemd. Het Hof oordeelt dat uit de besluiten niet een ongeclausuleerde toezegging gedestilleerd mag worden dat de BOR bij een fictieve verkrijging altijd van toepassing is ongeacht of aan de voorwaarden van die faciliteit is voldaan. Dit komt mij voor als een juist oordeel.

De voorvraag

Opmerkelijk is dat het Hof geen aandacht besteedt aan een belangrijke voorvraag, namelijk of het ondernemingsvermogen ooit tot het vermogen van erflaatster heeft behoord. Die vraag komt evenmin aan de orde in een soortgelijke casus die werd voorgelegd aan Rechtbank Gelderland⁵ en waarin twee broers ieder 50% van de aandelen in een bv hielden. Het antwoord op de vraag lijkt mij beslissend om tot toekenning van de faciliteit te komen. Aan de BOR ligt immers de eis ten grondslag dat het bewuste vermogen ooit aan de schenker of erflater heeft toebehoord. Bij sommige fictiebepalingen is het antwoord op de vraag eenduidig. Bij een verkrijging bij leven of overlijden krachtens een verblijvingsbeding bijvoorbeeld is het vermogen ondubbelzinnig afkomstig van de schenker of erflater. Anders ligt dit bij de fictie van artikel 13a SW 1956. Hierbij dient mijns inziens onderscheid te worden gemaakt tussen de situaties waarbij er tijdens leven een bedrijfsoverdracht heeft plaatsgevonden en waarbij dit niet het geval is. Bij de eerste categorie gevallen moet gedacht worden aan de ouder die aandelen in een bv die een onderneming drijft en waarin pensioenverplichtingen worden aangehouden ten behoeve van die ouder, overdraagt aan zijn kind. Tot de tweede categorie behoren situaties zoals de onderhavige. Uit de feiten valt af te leiden dat belanghebbende en erflaatster samen — sinds 27 mei 2004 — alle aandelen in de bv

hielden. Een bv voorgedaan. Re niet van toepas

Een wettelijk

Het is duidelijk voor werd opge fictieve verkrijg BOR mogelijk r riëre vormen. I voldaan omdat erflater. Aan de ling van artike nimmer kunne het feit dat vo de aandelen o een ander dan schouwd door kregen. Aan de worden. Verkr ten immers nie verkrijgingen. I deze bezitsei i ven. Tén aanzie ratuur reeds er nen⁷ dat de be delen door de f bij de erflater e overdracht bij dient te hebben der. Uit haar be het standpunt dernemingsver moet hebben t een wettelijk men tot een rec

Frans Sonneve Mazars Private C

¹ HR 10 maart 2006, 38.022, ECLI:NL:HR:2006:AU2004.

² En blijkbaar is ook aan de overige vereisten voldaan.

³ Zie par. 3.5 van het besluit van 17 januari 2013, BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175.

⁴ Zie het besluit van 4 april 2011, BLKB2011/68M, Stcrt. 2011, 6416.

⁵ Rechtbank Gelderland 9 juni 2016, 15/5858, ECLI:NL:RBGEL:2016:3064.

⁶ Zie in dit verbi

⁷ NTFR 2016/20

⁸ M.J. Hoogvee

et besluit dat
t punt echter
gegeven dat
gsvermogen
rbeeld wordt
en krachtens
alve ook die
md. Het Hof
clausuleerde
BOR bij een
ongeacht of
voldaan. Dit

besteedt aan
het onderne-
in erflaatster
in de orde in
d aan Recht-
der 50% van
d op de vraag
le facilititeit te
grondslag dat
er of erflater
lingen is het
erfvermogen bij
gsbeding bij-
ig afkomstig
t bij de fictie
is inziens on-
aties waarbij
plaatsgevon-
rste categorie
er die aande-
1 waarin pen-
ten behoefte
ot de tweede
navige. Uit de
en erflaatster
elen in de bv

hielden. Een bedrijfsoverdracht heeft zich daarom nooit voorgedaan. Reeds om die reden zou derhalve de BOR niet van toepassing moeten zijn.

Een wettelijke oplossing

Het is duidelijk dat, met inachtneming van hetgeen hiervoor werd opgemerkt ten aanzien van de voorvraag, op fictieve verkrijgingen een beroep op de faciliteiten van de BOR mogelijk moet zijn.⁶ De wettekst moet dan geen barrière vormen. Nu kan soms niet aan de bezitser worden voldaan omdat deze gericht is op de schenker casu quo erflater. Aan deze eis zal in het kader van de fictiebepaling van artikel 13a SW 1956 naar de huidige wettekst nimmer kunnen worden voldaan. Dit vloeit voort uit het feit dat voor deze fictiebepaling kenmerkend is dat de aandelen of winstbewijzen worden gehouden door een ander dan de erflater. Slechts fictief worden ze beschouwd door de houder krachtens erfrecht te zijn verkregen. Aan de bezitser kan echter niet voorbijgegaan worden. Verkrijgingen krachtens fictiebepalingen moeten immers niet gunstiger behandeld worden dan 'echte' verkrijgingen. Er dient derhalve te worden nagegaan hoe deze bezitser in de wet zou moeten worden vormgegeven. Ten aanzien van artikel 13a SW 1956 zijn in de literatuur reeds enkele suggesties gedaan. Zo meent Verstijnen⁷ dat de bezitser dient te zien op het bezit van aandelen door de fictieve erfgenaam. Hoogeveen knoopt aan bij de erflater en is van oordeel dat deze ten tijde van de overdracht bij leven minimaal één jaar aan de bezitser dient te hebben voldaan.⁸ Deze methode lijkt mij zuiverder. Uit haar benadering volgt eveneens dat zij, net als ik, het standpunt aanhangt dat het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen tot het vermogen van de erflater moet hebben behoord. Welke visie men ook aanhangt, een wettelijk ingrijpen lijkt onontkoombaar, indien men tot een rechtvaardige regeling wil komen.

Frans Sonneveldt

Mazars Private Clients / Universiteit Leiden

NLF 2017/0967

Koopoptie huurder beïnvloedt niet de waarde van pand op overlijdensdatum

Hof Den Haag 15 maart 2017, 16/00061,

ECLI:NL:GHDHA:2017:959

Belastingtijdvak 2012

Wetsartikelen 21 lid 1, 53 lid 1 SW 1956

NFLT-termen voorwaardelijk (belastbaar feit erf- en schenkbelasting)

Formele relaties

Rechtbank: niet gepubliceerd

SAMENVATTING

Erflaatster is in 2012 overleden. Tot de nalatenschap behoort een verhuurd bedrijfspand. De WOZ-waarde van het pand voor het jaar 2012 is vastgesteld op € 492.000. Met uitzondering van de bovenwoning was het pand ten tijde van het overlijden van erflaatster in gebruik als raamprostitutiebedrijf. De bovenwoning stond leeg. Erflaatster en de huurder zijn (nader) overeengekomen dat in geval van overlijden van erflaatster de huurder het recht heeft het pand te kopen voor een bedrag van € 70.000 (de koopoptie). De erfgenamen en de huurder hebben geprocedeerd over het gebruik van de koopoptie. Bij wijze van compromis zijn partijen overeengekomen dat het pand aan huurder wordt verkocht voor € 300.000. Het pand is vervolgens bij akte van 25 november 2014 aan de huurder geleverd tegen betaling van de koopsom van € 300.000. De huurder heeft de onroerende zaak diezelfde dag verkocht voor € 750.000. In geschil is de waarde van de onroerende zaak op overlijdensdatum. Erfgenaam X staat een waarde voor van € 70.000 en de Inspecteur van € 300.000. Hof Den Haag oordeelt dat de uit de koopoptie voortvloeiende verplichting bij de bepaling van de



⁶ Zie in dit verband ook Kamerstukken II 2008/09, 31 930, 9.

⁷ NTFR 2016/2047.

⁸ M.J. Hoogeveen, 'Fictieve verkrijgingen, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de bezitser', WPNR 2016/7104.