

Belastingdienst
Kennisgroep Successiewet

Postbus 18500
3501 CM Utrecht

Aan Belastingdienst Team ZVP

T.a.v. 5.1.2e

Per email

Doorkiesnummer 5.1.2e

Fax: 5.1.2e

Datum
17 december 2020

Behandelaar

5.1.2e

Uw kenmerk

Kenmerk
KGSW 20.0027

Betreft
Successiewet. BOR. 5%-marge. bezits- en voortzettingseis. omvang objectieve onderneming.

Geachte mevrouw,

Recent hebt u een vraag gesteld aan de kennisgroep Successiewet. Ik bericht u daarop als volgt.

Vraag

1. Wordt er bij het berekenen van de 5%-marge van artikel 35c lid 1 onderdeel c onder 2° SW rekening gehouden met ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezitseis?
2. Behoort ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezitseis, (alsmede het vermogen dat valt binnen de 5%-marge) tot de objectieve onderneming van artikel 35b SW jo artikel 7 URSE?
3. Op welke wijze wordt bij het niet voldoen aan het voortzettingsvereiste berekend welk deel van de verleende BOR-vrijstelling wordt teruggenomen?

Antwoord

1. Ja, ook ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezitseis maakt onderdeel uit van de grondslag waarover de 5%-marge onder 2° SW wordt berekend. Artikel 35c lid 1 onderdeel c SW verwijst namelijk naar de aan de onderneming toerekenbare waarde. Dat omvat alle ondernemingsvermogen, ook al is niet voldaan aan de bezitseis.
NB De 5%-marge geldt alleen als in het concern beleggingsvermogen aanwezig is. Daarbij geldt: 1) ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezitseis, is géén beleggingsvermogen, en 2) als in het concern geen beleggingsvermogen aanwezig is, dan kan de 5%-marge niet worden benut.
2. Ja, ook ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezitseis, behoort tot de objectieve onderneming van artikel 35b lid 1 SW. Om te bepalen of de going concern waarde hoger is dan (afgerond) € 1 miljoen, waardoor de 83%-vrijstelling over het meerdere geldt, wordt al het ondernemingsvermogen meegenomen. Dat geldt

eveneens voor het vermogen dat tot de 5%-marge behoort, en voor de BOR als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt.

3. Voor zover niet langer wordt voldaan aan de voortzettingseis, wordt voor dat deel (naar rato) de BOR teruggenomen. Dit heeft tevens tot gevolg dat ook de BOR die is verleend over de 5%-marge naar rato teruggenomen.

Toelichting

Achtergrond

In de praktijk is discussie ontstaan over de vraag, op welke wijze artikel 35c lid 1 onderdeel c onder 2° SW moet worden toegepast, ten aanzien van ondernemingsvermogen waarmee niet aan de bezitseis is voldaan. Op grond van genoemd artikel mag 'het beleggingsvermogen van dat lichaam tot maximaal 5% van de ingevolge onder 1° toegerekende waarde' tot het ondernemingsvermogen worden gerekend. Indien sprake is van ondernemingsvermogen, dat niet voldoet aan de bezitseis, dan kan dit vermogen niet binnen de 5%-marge vallen. Binnen de BOR SW kent men namelijk 3 categorieën:

1. Ondernemingsvermogen (wel / niet voldaan aan de bezitseis)
2. Beleggingsvermogen
3. Minderheidsbelangen in een andere deelneming (artikel 35c lid 6 SW).

Artikel 35c lid 1 onderdeel c onder 2° SW verwijst naar beleggingsvermogen, dat tot maximaal 5% van het ondernemingsvermogen valt onder de toepassing van de BOR. In de memorie van toelichting staat het volgende over dit beleggingsvermogen:

"Met de term beleggingsvermogen wordt duidelijk gemaakt dat het hier gaat om het saldo van de beleggingen en de daarvoor aangegane schulden. De term beleggingsvermogen brengt verder tot uitdrukking, dat het moet gaan om vermogen dat blijven overtollig is." *Kamerstukken II, 2008/09, 31 930, nr. 3*

Ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezits- of voortzettingseis, 'transformeert' derhalve niet naar de categorie beleggingsvermogen. Het blijft ondernemingsvermogen, alleen het is ondernemingsvermogen dat niet kwalificeert voor toepassing van de BOR. Het ondernemingsvermogen behoort ook tot de objectieve onderneming.

Indien niet langer wordt voldaan aan de voortzettingseis, vervalt in zoverre de voorwaardelijke vrijstelling en wordt voor dat deel de BOR teruggenomen (artikel 35b lid 6 SW). Uit de wettekst en parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat met 'in zoverre' wordt bedoeld 'naar evenredigheid':

"(..) Dit terugnemen zal naar evenredigheid plaatsvinden, welke wijze van terugnemen ook in artikel 35b, zesde lid is verankerd (..)".

Tweede Kamer 2009-2020, 31 930, nr 16, p. 14

De BOR die is verleend over de 5%-marge, wordt in die hoedanigheid eveneens naar rato teruggenomen. Voor het terugnemen van de BOR wordt de 5%-marge dus niet herrekend ná schending van de voortzettingseis. Dat heeft tot gevolg, dat als de 5%-marge niet volledig was benut ten tijde van de overdracht, deze ruimte bij schending van de voortzettingseis niet alsnog kan worden benut.

Een en ander laat zich het beste illustreren aan de hand van twee voorbeelden.

Voorbeeld 1:

- Vader bezit 100% aandelen in Holding BV, Holding BV bezit 100% in Werk 1 BV en 100% in Werk 2 BV. Werk 1 BV en Werk 2 BV drijven beide een onderneming.
- Holding BV (waarde in het economisch verkeer WEV van 105) bezit langer dan 5 jaar Werk BV 1 (WEV van 100, ondernemingsvermogen 100). In Holding zit verder nog 2 aan beleggingsvermogen.
- Holding BV bezit korter dan 5 jaar Werk BV 2 (WEV 3).
- Vader schenkt al zijn aandelen in Holding BV aan kind.
- Kind doet een beroep op de BOR. Welk deel van het vermogen kwalificeert voor de BOR?

Uitwerking 1:

- De balans van Holding BV laat zich na toerekening in 2 categorieën onderscheiden:
1) Ondernemingsvermogen 103, waarvan met 3 niet wordt voldaan aan bezitseis)
2) Beleggingsvermogen 2
- Om te beoordelen welk deel van het beleggingsvermogen op grond van artikel 35c lid 1 onderdeel c onder 2° SW mag worden meegenomen onder de BOR, moeten we eerst de omvang van het ondernemingsvermogen bepalen. Dat is in casu 100 (Werk BV 1) en 3 (Werk BV 2), totaal 103. Dat betekent dat maximaal $5\% \times 103 = 5,15$ aan beleggingsvermogen binnen Holding mee kan gaan onder de BOR.
- De holding heeft echter maar 2 aan beleggingsvermogen. Deze 2 wordt door de 5%-regel tot het ondernemingsvermogen gerekend.
- De resterende 3,15 wordt niet 'benut' en kan niet worden opgevuld met het ondernemingsvermogen van 3, dat niet voldoet aan de bezitseis.
- De waarde van de geschonken aandelen/ondernemingsvermogen dat kwalificeert voor de BOR SW bedraagt na toepassing van de 5%-marge dus $100 + 2 = 102$.

Voorbeeld 2:

- Stel dat de BOR-vrijstelling is berekend op 84.
- Na 3 jaar verkoopt kind 70% van de aandelen in Werk BV 1 tegen een koopsom van 80. Ten tijde van de schenking waren deze aandelen 70 waard.
- De holding waarvan de aandelen zijn verkregen houdt in de voortzettingstermijn voor 70% op met het drijven van de onderneming van Werk BV 1.
- Hoe bereken je de schending van de voortzettingseis?

Uitwerking 2:

- De BOR-vrijstelling is berekend op 84. Er wordt 70% verkocht binnen 5 jaar, dus neem je de BOR naar rato terug en wel voor $70\% \times 84 = 58,8$.
- In dit voorbeeld werd de 5% marge niet volledig benut ten tijde van de schenking. Deze marge wordt bij de schending van de voortzettingseis niet 'herrekend'. Ook maakt het niet uit waar de liquiditeiten zich bevinden in de structuur. De BOR wordt immers verleend op basis van de balans na toerekening.
- NB Latentie is een tegemoetkoming voor samenloop tussen IB en SW. Voor zover de BOR van toepassing is, geldt er in de SW een vrijstelling en is er geen samenloop. Als de voortzettingstermijn wordt geschonden en de BOR wordt teruggenomen, vervalt de vrijstelling en doet zich wel samenloop voor. Daar dient bij het bepalen van de aanslag waarbij de BOR wordt teruggenomen, rekening mee te worden gehouden.

Belastingdienst/Kennisgroep Successiewet
namens deze,

5.1.2e
