

Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR), uitleg Belastingdienst arresten 29 mei 2020 kgs w 20.0019.

Inleiding

De Hoge Raad heeft voor de toepassing van de BOR in de SW 1956 twee arresten gewezen over de bezitser¹ bij een indirect aanmerkelijk belang (holding en werkmaatschappij). De Hoge Raad oordeelt dat de bezitser per objectieve onderneming moet worden aangelegd, en dat voor een uitbreiding van deze objectieve onderneming geen afzonderlijke bezitser geldt.

Gevolg arresten van 29 mei 2020 (zie bijlage)

De Belastingdienst heeft de bezitser ook steeds toegepast op een uitbreidingsaankoop van een – toegerekende – objectieve onderneming (de werkmaatschappij koopt een onderneming en voegt die in in het eigen bedrijf). Voor die aankoop ging dan een eigen bezitsperiode lopen. De Hoge Raad oordeelt dat dit onjuist is. Volgens de Hoge Raad hoeft bij een uitbreiding van de – toegerekende – bestaande objectieve onderneming niet getoetst te worden of die uitbreiding in de bezitsperiode heeft plaatsgevonden. Een uitbreiding van de bestaande objectieve onderneming middels een activa-passiva transactie leidt dus niet tot een nieuwe bezitstermijn. Dit geldt ook als een holding al een onderneming drijft en deze holding een werkmaatschappij koopt met daarin een onderneming die na toerekening opgaat in de bestaande onderneming. De bewoordingen van de Hoge Raad zijn overigens dusdanig algemeen dat dit oordeel ook kan gelden voor een IB-ondernemer die zijn bestaande objectieve onderneming uitbreidt door een onderneming bij te kopen die opgaat in de bestaande onderneming. Duidelijk is dat dit tot allerlei feitelijke discussies gaat leiden over het objectieve ondernemingsbegrip. Wanneer is er sprake van één onderneming? Bij deze discussies moet de hulp van een IB-specialist worden ingeroepen.

Reikwijdte arrest [ECLI:NL:HR:2020:867](#)

De vraag is of het arrest ook ziet op subjectieve uitbreidingen (ruime uitleg) of alleen op objectieve uitbreidingen (strikte uitleg)? Subjectieve uitbreidingen zien op de gerechtigdheid van een natuurlijk persoon of holding tot de objectieve onderneming. Uitbreiding van de objectieve onderneming ziet op koop van een deel van een onderneming, of een gehele onderneming, die samen wordt gevoegd met de bestaande onderneming.

Tot nader order² leggen wij het oordeel van de Hoge Raad strikt uit. Daarom blijven wij de bezitser op subjectieve uitbreidingen toepassen.

Voorbeelden

De toepassing van de strikte uitleg wordt hieronder met een aantal voorbeelden toegelicht. Bij de voorbeelden wordt steeds vanuit gegaan dat hetgeen wordt aangeschaft (al dan niet na toerekening) *opgaat* in de bestaande onderneming en dat de schenking / vererving vlak na de aanschaf plaatsvindt.

¹ HR 29 mei 2020, nr. 19/01680, [ECLI:NL:HR:2020:867](#) en HR 29 mei 2020, nr. 19/00189, [ECLI:NL:HR:2020:990](#).

² Zie lopende HOF-procedure over uitbreiding subjectieve gerechtigdheid tot onderneming tegen uitspraak ECLI:NL:RBZWB:2019:3757

Situatie	Uitleg BD
1. V bezit een objectieve IB—onderneming en koopt middels een activa passiva transactie een andere onderneming waardoor één onderneming ontstaat.	Geen nieuwe bezitseis
2. V bezit 5% in VOF en Z 95%. V koopt 95% erbij	Nieuwe bezitseis
3. V bezit 5% in een BV die een onderneming drijft en koopt er 95% bij	Nieuwe bezitseis
4. V bezit 5% in holding die 100% heeft in werkmaatschappij. V koopt 95% in holding erbij	Nieuwe bezitseis
5. V bezit 100% in holding die 5% heeft in werkmaatschappij. Holding koopt 95% in werkmaatschappij erbij	Nieuwe bezitseis
6. V bezit 100% in holding die 5% heeft in werkmaatschappij. Holding koopt een andere werkmaatschappij erbij, waarbij na toerekening één onderneming ontstaat	Geen nieuwe bezitseis

5.1.2e

Bijlage

Twee arresten over de bezitseis

De Hoge Raad heeft op 29 mei 2020 twee arresten gewezen. Het eerste arrest ging over de aankoop van een onderneming door een concern. Het tweede arrest ging over de koop van twee deelnemingen. De vraag was of voor die aanschaf (waarvoor nog niet aan de bezitstermijn voldaan was) recht op de BOR bestond.

- 1) HR 29 mei 2020, nr. 19/01680, [ECLI:NL:HR:2020:867](#) (activa/passiva-transactie). In dit arrest werd door een werkmaatschappij van vader een onderneming van een derde aangekocht. Op het tijdstip van schenken aan het kind was deze onderneming inmiddels samengesmolten met de bestaande onderneming van deze werkmaatschappij. De bestaande onderneming werd langer dan 5 jaar gedreven, de aanschaf van de activa/passiva vond minder dan 5 jaar geleden plaats. Is de waarde van deze aangeschafte onderneming vrijgesteld? De inspecteur vond van niet, omdat voor de gedurende de bezitstermijn aangeschafte onderneming een afzonderlijke bezitstermijn geldt (waaraan in het onderhavige geval niet is voldaan). Belanghebbende meende dat de BOR wel van toepassing was omdat hij via de werkmaatschappij langer dan 5 jaar een onderneming dreef en de naderhand aangeschafte onderneming daarin is opgegaan. De Hoge Raad bevestigt het standpunt van belanghebbende *omdat gezien doel en strekking van de BOR de bezitstermijn per objectieve onderneming geldt*. Omdat op het tijdstip van schenking inmiddels sprake was van één onderneming waarvoor aan de bezitstermijn is voldaan geldt dat dus ook voor de tussentijds aangeschafte activa en passiva. Dat bij aanschaf destijds sprake was van een afzonderlijke onderneming doet daar niet aan af.
- 2) HR 29 mei 2020, nr. 19/00189, [ECLI:NL:HR:2020:990](#) (aanschaf deelnemingen). In dit arrest werd door een holding van de ouders (die via diverse werkmaatschappijen reeds langer dan 5 jaar voor het schenkingstijdstip een onderneming dreef) twee deelnemingen aangeschaft die elk een afzonderlijke objectieve ondernemingen dreven en die afzonderlijk bezien niet aan de bezitstermijn voldeden. De inspecteur vond dat daarom voor deze twee deelnemingen geen recht bestond op de BOR-faciliteit. Belanghebbende vond van wel omdat voldoende is dat de holding van de ouders reeds 5 jaar een onderneming drijft. De Hoge Raad bevestigt het oordeel van de inspecteur *omdat de twee aangeschafte deelnemingen ieder een afzonderlijke objectieve onderneming drijven waarvoor aan afzonderlijke bezitstermijn geldt*.