

Belastingdienst
Kennisgroep Successiewet

Doorkiesnummer 5.1.2e

Postbus 18500
3501 CM Utrecht

Datum
9 december 2019

Behandelaar

5.1.2e

Uw kenmerk

Kenmerk

KGSW19.0010

5.1.2e

Betreft Successiewet. BOR, voortzettingseis. Vervreemding (in)directe aandelen door langstlevende echtgenoot

Geachte mevrouw/heer,

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

Vraag

Wordt ook als de verkrijger voor de verkrijging al aandelen in de holding had het voortzettingsvereiste in de BOR geschonden als het belang van een holding in een deelneming kleiner wordt vanwege verkoop of emissie van aandelen in de deelneming?

Antwoord

Ja, het voortzettingsvereiste wordt geschonden. Voor in gemeenschap van goederen gehuwden, die gezamenlijk eigenaar van de aandelen van de holding zijn, geldt een goedkeuring voor de verkrijgende echtgenoot.

5.2

5.2

Toelichting

De voortzettingseis ziet op 1) de verkregen aandelen, 2) de aanspraken die die aandelen vertegenwoordigen, en 3) het ophouden uit –een deel van– de onderneming winst te genieten (zie artikel 35e, eerste drie leden, SW).

Het ophouden winst te genieten ziet zowel op de onderneming die het lichaam drijft, waarvan de aandelen zijn verkregen, als op de onderneming die door een deelneming wordt gedreven. Dat laatste is het geval als op grond van de toerekeningsregeling van artikel 35c lid 5 SW de bezittingen en schulden van een deelneming aan de holding worden toegerekend. De toerekeningsregeling geldt ook voor het voortzettingsvereiste.

Voor 'ophouden winst te genieten' is in artikel 35e, tweede lid SW een uitzondering opgenomen voor verkrijgers (IB-ondernemers), die een samenwerkingsverband aangaan. Deze uitzondering geldt voor zover de gerechtigdheid tot de winst niet verder afneemt dan het aandeel van de winst waartoe de verkrijger gerechtigd was vóór de verkrijging.

Daarnaast is in onderdeel 6.3 van het BOR-besluit 17 januari 2013 een goedkeuring opgenomen voor in gemeenschap van goederen gehuwden. Deze goedkeuring houdt in dat bij verkoop van de aandelen in een deelneming alleen strijd is met het voortzettingsvereiste voor zover meer aandelen worden vervreemd dan het krachtens erfrecht verkregen belang van de langstlevende echtgenoot. De reden voor deze goedkeuring is mede dat bij in gemeenschap van goederen gehuwden niet aan te wijzen is welke aandelen van welke echtgenoot zijn en elk aandeel van de holding wordt getroffen door het deels ophouden winst te genieten. Door deze economische benadering wordt gekeken naar het indirecte belang (in percentages) van de aandeelhouder (natuurlijk persoon) in de materiele onderneming. Deze goedkeuring houdt in dat bij gedeeltelijke verkoop van aandelen van de deelneming het ophouden winst te genieten grotendeels mag worden toegerekend aan het indirecte belang dat de langstlevende echtgenoot al had voor de verkrijging.

Voor andere situaties is een goedkeuring op grond van toepassing van de hardheidsclausule nodig.

	5.2
5.2	

Nadere beschouwing

Casus

Vader en moeder zijn in algehele gemeenschap van goederen getrouwd. Ze hebben alle aandelen in Holding. Voor de SW worden ze geacht ieder 50% van de aandelen in Holding te hebben. Holding heeft 60% van de aandelen in Werk. Vader overlijdt, de langstlevende echtgenoot en de vier kinderen erven zijn 50% aandelenpakket in Holding (ieder 10%). Binnen 5 jaar wil men een werknemer laten participeren door aan hem 10% van de totale aandelen in Werk te verstrekken. Dit gaan ze realiseren door verkoop van bestaande aandelen in of door emissie van nieuwe aandelen in Werk. Hierdoor vermindert het belang van Holding in Werk met 6% (10% van 60%) naar 54%. Holding houdt dan gedeeltelijk op winst te genieten uit –na toerekening van Werk– haar onderneming. De vraag van de adviseur is of dit gedeeltelijk ophouden winst te genieten volledig mag worden toegerekend aan het belang dat de langstlevende ouder voor de verkrijging in de onderneming had?

Vervreemding op Holding-niveau

Uiteraard kan moeder vanuit haar 50% aandelenbezit enkele aandelen Holding aan de werknemer overdragen. Op die aandelen rust geen voortzettingseis. Dit wordt –ten overvloede– nog eens uitgeschreven in onderdeel 6.3, eerste voorbeeld, van het BOR-besluit. Men wil echter de werknemer op een niveau lager laten toetreden, in Werk.

Ophouden winst te genieten op Werk-niveau -algemeen

Wanneer aandelen in een lichaam worden verkregen en dat lichaam vervreemdt binnen de voortzettingstermijn (een aantal) aandelen in een deelneming, dan is er sprake van (gedeeltelijk) ophouden winst te genieten (artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, onder 3°SW). De bezittingen en schulden van de onderneming van de deelneming zijn op grond van artikel 35c, vijfde lid SW toegerekend aan de Holding. Door de verkoop van aandelen

Werk vervalt deze toerekening (gedeeltelijk) en houdt Holding daarom op uit de onderneming winst te genieten (zie ook onderdeel 6.5 van het BOR-besluit van 17 januari 2013). Deze vervreemding heeft effect op alle aandeelhouders (natuurlijke personen) en wel naar rato van hun bezit van aandelen in de holding. Iets soortgelijks geldt bij (inkoop van aandelen gevolgd door) emissie van aandelen aan de werknemer.

Werk-niveau - in de geschetste casus

Op basis van artikel 35e, tweede lid SW en de goedkeuring in onderdeel 6.3, derde voorbeeld, van het BOR-besluit, is er geen strijd met het voortzettingsvereiste zolang de winstgerechtigdheid c.q. het belang in de 'toegerekende' onderneming van de langstlevende echtgenoot niet daalt onder 10% van 60% = 6%. Pas daarna wordt met de aandelen die zijn verkregen krachtens erfrecht niet voldaan aan het voortzettingsvereiste. De goedkeuring is nodig omdat aan elk aandeel een evenredig belang in de materiele onderneming is gekoppeld. Door deze goedkeuring wordt bij in gemeenschap van goederen gehuwden economisch gekeken naar het belang in de materiele onderneming.

Voor de kinderen leidt het laten participeren van een werknemer altijd tot gedeeltelijk ophouden winst te genieten (artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, onder 3° SW). Voor elk van hen leidt dit tot gedeeltelijk terugnemen van de faciliteit. Hun belang in de onderneming die na toerekening door de Holding wordt gedreven neemt per kind af met 0,6¹% (hun indirecte belang daalt van 6% naar 5,4%).

De feitelijke afname van het indirecte belang vindt plaats naar rato. Daarom kan niet worden verondersteld dat bij verkoop of emissie van aandelen in de deelneming alleen het (indirecte) belang dat moeder had voorafgaand aan de verkrijger afneemt .

Ophouden winst te genieten op Werk-niveau- bij langstlevende igv koude uitsluiting

Het derde voorbeeld van onderdeel 6.3 van het BOR-besluit geeft alleen een tegemoetkoming voor indirecte situaties bij gemeenschap van goederen. Voor de situatie waarbij de echtgenoten in koude uitsluiting zijn gehuwd is een aanvullende goedkeuring van de Staatssecretaris nodig.

5.2

67 Awr

67 Awr

Hoogachtend,

Belastingdienst/Kennisgroep Successiewet
namens deze,

5.1.2e

¹ Dit leidt tot een terugname van de BOR met 0,6% van de waarde van de onderneming van de deelneming.