

BOR. Testamantaire last, rekening mee houden bij indirecte aandelen (KGSW 14.0022).

Vraag:

X is al jaren 100% aandeelhouder van Holding BV. Dat is het enige vermogen van X. Holding BV is enig aandeelhouder van Werkmaatschappij BV. Naast de aandelen Werkmaatschappij heeft Holding alleen nog een aan Werkmaatschappij verhuurd pakhuis in bezit. Werkmaatschappij drijft al jaar en dag met haar hele vermogen een onderneming. X is al jaren 100% aandeelhouder van Holding BV. Dat is het enige vermogen van X. Holding BV is enig aandeelhouder van Werkmaatschappij BV. Naast de aandelen Werkmaatschappij heeft Holding alleen nog een aan Werkmaatschappij verhuurd pakhuis in bezit. Werkmaatschappij drijft al jaar en dag met haar hele vermogen een onderneming. X heeft drie erfgenamen: A, B en C. In zijn testament legt X aan zijn erfgenamen de last op de aandelen Werkmaatschappij over te dragen aan A. Daartegenover krijgt A de last opgelegd de waarde daarvan te vergoeden. Is de BOR van toepassing, op wie en voor welk bedrag?

Antwoord:

De aandelen Werkmaatschappij behoren niet tot de nalatenschap. Daarom kunnen ze niet vanuit de nalatenschap worden toebedeeld aan A, en kan er geen gebruik worden gemaakt van art. 35f SW. Voor een juridische splitsing na overlijden is in artikel 10, eerste lid, eerste lid een regeling opgenomen. Daarbij gaat het echter om een juridische splitsing als bedoeld in artikel 14a Wet VPB. Dat is hier niet aan de orde. De aandelen Werkmaatschappij behoren niet tot de nalatenschap. Daarom kunnen ze niet vanuit de nalatenschap worden toebedeeld aan A, en kan er geen gebruik worden gemaakt van art. 35f SW. Voor een juridische splitsing na overlijden is in artikel 10, eerste lid, eerste lid een regeling opgenomen. Daarbij gaat het echter om een juridische splitsing als bedoeld in artikel 14a Wet VPB. Dat is hier niet aan de orde. In onderdeel 3.8 van het BOR-besluit is een tegemoetkoming gegeven voor indirecte verkrijging van aandelen (hier: Werkmaatschappij). Dat onderdeel is echter

beperkt tot van situaties van schenking. En kan dus niet bij overlijden (erfbelasting).

Beschouwing

Voor de erfbelasting geldt het uitgangspunt de toestand op het moment van overlijden. Met de afwijkende verdeling houden we geen rekening, met uitzondering van de situaties in artikel 35f SW. Bij een juridische splitsing na overlijden geldt ook dat art 35f niet kan worden toegepast. Materieel gebeurt in deze casus hetzelfde. Voor de erfbelasting geldt het uitgangspunt de toestand op het moment van overlijden. Met de afwijkende verdeling houden we geen rekening, met uitzondering van de situaties in artikel 35f SW. Bij een juridische splitsing na overlijden geldt ook dat art 35f niet kan worden toegepast. Materieel gebeurt in deze casus hetzelfde. Een vervolgvraag is hoe de BOR zou moeten uitwerken er van uitgaande dat A,B en C het testament uitvoeren. Voor de verkrijgers A, B en C van Werkmaatschappij geldt dat deze 1/3 erfgenaam zijn in alles en ieder de BOR kunnen toepassen voor defacto 1/3 van het bedrag van de waarde van Werkmaatschappij en het pakhuis dat de Holding verhuurt aan Werkmaatschappij. Als C binnen vijf jaar na de verkrijging 1/1 van de Werkmij verkrijgt, betekent dit dat bij A en B niet voldoen aan de voortzettingseis. Bij A en B wordt dan in ieder geval 100% van hun BOR teruggenomen, ondanks de constatering dat zij hun (vergrote) belang bij het pand hebben behouden. Het gaat tenslotte om het belang bij de onderneming in de werkmij, Indien C als vergoeding zijn aandelen Holding aan A en B overdraagt wordt ook zijn BOR voor 100% teruggenomen omdat hij zijn belang in Holding vervreemdt waarvoor hij als tegenprestatie de aandelen werkmij krijgt. Alleen voor een zuivere juridische splitsing als bedoeld in artikel 14a VPB is hiervoor in artikel 10, eerste lid e, URSE een uitzondering gemaakt op de hoofdregel dat niet is voldaan aan de voortzettingseis. Materieel gelijke situaties vallen bij voorbaat niet onder de uitzondering. Er zijn ook andere beleidsmatige overwegingen om de voorgestelde verdeling niet te volgen. Het plaatje kan zomaar (naar believen) anders worden ingevuld. In de voorgestelde opzet houden A en B alleen een (van 33 1/3% naar 50% vergroot) belang in het pand. Dat is op zichzelf onvoldoende om de BOR toe te passen. Met enig geschuif, bijvoorbeeld door A en B toch 5% in de werkmij te laten behouden, zou de BOR over pand toepasbaar worden. Dat is ongewenst. De mogelijkheid van geschuif na overlijden maakt ook het verschil met schenken waarbij de situatie op het schenkmoment vaststaat. Voor een schenking mag ook worden voorgesorteerd. Klaarhangen

achteraf bij schenking of overlijden mag dus niet, tenzij een uitzondering van art 10 URSE geldt.