

Belastingdienst
Kennisgroep Successiewet

Postbus 18500
3501 CM Utrecht

Aan Belastingdienst/kantoor Eindhoven
t.a.v.

Doorkiesnummer

Fax:

Datum

Behandelaar

Uw kenmerk

Kenmerk

KGSW 16.0012

Betreft

Successiewet. Bezitsvereiste BOR SW bij kopen deelneming of activa en passiva, arrest HR 22 april 2016

Geachte mevrouw/heer,

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

Vooraf

Op 22 april jl. heeft de Hoge Raad arrest gewezen waarbij een deelneming waarvoor de toerekenregel van art. 35c, vijfde lid SW niet gold, toch de BOR-faciliteiten kreeg omdat de activiteiten van de deelneming in de lijn van die van het concern lagen (ECLI:NL:HR:2016:705).

De kennisgroep neemt het standpunt in dat het arrest alleen ziet op situaties waarin de toerekenregel niet van toepassing is. Wanneer de toerekenregel wel van toepassing is, kan men niet 'kiezen' voor toepassen van de BOR op basis van de etiketteringsleer. Belanghebbenden zouden deze keuze willen in de veronderstelling dat de bezitseis en voortzettingseis dan gunstiger worden toegepast.

Hier volgen drie praktijkcasus waarin het arrest (g)een rol speelt.

Vraag

Hoe moet wordt getoetst of aan het bezitsvereiste wordt voldaan als een deelneming door de aandeelhouder of door de holding wordt gekocht. Maakt het daarbij uit of een deelneming of enkel activa en passiva van een onderneming (bijvoorbeeld in de vorm van goodwill) wordt c.q. worden gekocht.

Antwoord

Bij elke vorm waarbij de onderneming wordt uitgebreid met een zelfstandig gedeelte van de onderneming moet zelfstandig worden getoetst of dat deel voldoet aan het bezitsvereiste. Het maakt daarbij niet uit of het bijgekochte gedeelte aansluit bij de reeds gedreven onderneming en/of de uitbreiding in de lijn van de normale bedrijfsvoering van de onderneming ligt. Tevens is niet van belang of de aankoop is gefinancierd met eigen liquide middelen die zonder deze aankoop kwalificeerde als ondernemingsvermogen, dat is namelijk het geval als tijdelijke

overtollige liquide middelen worden aangehouden als overnamekas. Bij afstoten van een zelfstandig gedeelte van de onderneming wordt voor de voortzettingseis dezelfde toets aangelegd.

Casusomschrijvingen

Casus 1

Vader bezit al jaar en dag alle aandelen van Holding X. Deze bezit alle aandelen van deelneming Y en deelneming Z. In deelnemingen Y en Z worden ook al jaren lang drogisterijen gedreven. Twee jaar voor de schenking koopt Holding X alle aandelen in deelneming D, waarin ook een drogisterij wordt gedreven. Deelneming D wordt gekocht voor 300 en betaalt met eigen liquide middelen.

Zou de aankoop na de schenking hebben plaatsgevonden dan kwalificeerden de liquide middelen als ondernemingsvermogen aangezien de liquide middelen als bestedingsdoel hebben het aankopen van een bedrijfsmiddel c.q. investeringen in de onderneming. De liquide middelen kwalificeren daarom niet als duurzaam overtoellig.

Stel de balans van de holding X ziet er ttv de schenking als volgt uit.

	Fiscale balans		
Deelneming Y	400	Eigen vermogen	1300
Deelneming Z	600	Kortlopende schulden	<u>100</u>
Deelneming D	300		
Liquide middelen	<u>100</u>		
	1400		1400

Antwoord

Deelneming D voldoet niet aan het bezitsvereiste waardoor de bezittingen en schulden van deze deelneming niet aan de holding mogen worden toegerekend. Met de bezittingen en schulden in deelneming D wordt namelijk niet gedurende vijf jaar direct voorafgaand aan de schenking door de schenker indirect 'de daar bedoelde onderneming' gedreven (wettekst artikel 35d lid 1 onderdeel c SW). Omdat de toerekeningsregel niet van toepassing is, vermeldt de balans van de holding na toepassing van de toerekenregel de activapost Deelneming D en niet de bezittingen en schulden van deze deelneming. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2016, moeten de aandelen deelneming D worden geëtiketteerd. Omdat de deelneming ook een drogisterij drijft, kunnen de aandelen in D worden geëtiketteerd als ondernemingsvermogen. De aangeschafte onderneming verricht activiteiten die in het verlengde liggen van de reeds bestaande onderneming. Zie onder meer HR 25 mei 1977, BNB 1977/251 en HR 24 november 1993, BNB 1994/30. Echter deze etikettering zet niet het bezitsvereiste opzij. Aan deze schenker kwam immers niet gedurende vijf jaar de winsten uit het ondernemingsvermogen van deelneming D toe. De BOR is daarom van toepassing op 1000.

NB Indien de etikettering wel het bezitsvereiste opzij zet dan heeft dit ook gevolgen voor het voortzettingseis. Wanneer holding X binnen vijf jaar na de verkrijging de aandelen in deelneming Y of Z vervreemdt, levert dat strijd op met de voortzettingseis van art. 35e SW. Wanneer Holding X de aandelen van deelneming D vervreemdt, vormt dat mogelijkwijs geen strijd op met de voortzettingseis omdat de aandelen D voor toepassing van de BOR als bedrijfsmiddel in aanmerking zijn genomen. Er is immers

geen strijd met de voortzettingseis wanneer een BV een individuele bedrijfsmiddel vervreemdt.

5.1.2d

5.1.2d

Casus 2

Vader bezit al jaren zowel direct alle aandelen van Holding A als alle aandelen van C BV. Holding A bezit ook al jaren alle aandelen van deelneming B. In deelneming B wordt een slagerij gedreven. In C BV wordt een veehouderij gedreven. C BV is de belangrijkste leverancier van deelneming B. Vader wil zowel de holding met deelneming B BV als de deelneming in C BV aan zijn zoon overdragen. Om hen moverende redenen verkoopt vader eerst alle aandelen van C BV aan Holding A. Holding A betaalt aan vader de waarde in het economische verkeer van de aandelen. Na deze aankoop schenkt vader de aandelen van holding A aan zijn zoon. Wordt met betrekking tot de verkochte aandelen van C BV voldaan aan het bezitsvereiste?

Antwoord

Door de verkoop van de aandelen C BV door vader vangt een nieuwe bezitstermijn aan. De waarde van de onderneming is door deze ruisende overdracht door vader liquide gemaakt. De verkoop heeft geleid tot een vervreemding van AB-aandelen. Was het een IB-onderneming geweest dan was deze verkoop aangemerkt als staking, aangezien degene die de onderneming drijft (was vader wordt holding) wijzigt. De periode dat vader direct de aandelen bezat en de periode dat vader de aandelen indirect bezat worden niet bij elkaar opgeteld. De etikettering van deelneming C als ondernemingsvermogen (omdat het vee dienstbaar zal zijn aan de gedreven slagerij) zet deze toets aan het bezitsvereiste niet opzij.

Casus 3

Vader bezit al jaren alle aandelen van Holding F. Deze bezit even lang alle aandelen van deelneming G en deelneming H. In de deelnemingen G en H worden sinds jaar en dag accountantskantoren gedreven. Vader schenkt 50% van de aandelen van holding F aan zijn zoons. Twee jaar voorafgaand aan deze schenking heeft deelneming H de goodwill van een ander accountantskantoor gekocht. Door deze koop is de bestaande onderneming uitgebreid. Het accountantskantoor heeft wel vaker kleinere kantoren opgekocht. De koopsom van de goodwill bedraagt 67 Awr.

67 Awr

67 Awr

Wordt ten tijde van de schenking ook met betrekking tot de gekochte goodwill aan het bezitsvereiste voldaan? Wordt een bedrijfsmiddel of een zelfstandig gedeelte van een onderneming door deelneming H gekocht?

Antwoord

Kopen van goodwill leidt i.c. tot een uitbreiding van de bestaande onderneming. Er wordt een klantenkring gekocht (van koop van enkel een bedrijfsmiddel is geen sprake). De arbeidscontracten van de werknemers worden overgenomen om die markt te kunnen blijven bedienen. Dit is te vergelijken met de aankoop van een zelfstandig gedeelte van een onderneming. Deze uitbreiding leidt tot het niet voldoen aan het bezitsvereiste met betrekking tot een waarde van 67 Awr. Het etiketteren van deze goodwill als ondernemingsvermogen zet het voldoen aan het bezitsvereiste niet aan de kant.

Hoogachtend,

Belastingdienst/Kennisgroep Successiewet
namens deze,

5.1.2e