

Toerekenregel gaat voor toepassen bezitseis (KGSW17.0022).

Vraag:

Voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 speelt de discussie hoe de consolidatieregel in combinatie met de bezitseis moet worden toegepast. Het betreft een rechtsvraag. De vraag is of alleen aan consolidatie wordt toegekomen als de aandelen van een deelneming reeds gedurende de gehele bezitstermijn een indirect ab vormden van de schenker of erflater (de 'lijntjesmethode') of dat de activa en passiva van een dergelijk indirect ab altijd geconsolideerd moeten worden en dat vervolgens op holdingniveau beoordeeld wordt of die activa en passiva aan de bezitstermijn voldoen (de 'consolidatiemethode').

Antwoord:

Verschil lijntjes- en consolidatiemethode Als de activa en passiva van de deelneming een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen, leiden de twee methoden tot hetzelfde resultaat. Er ontstaat echter een essentieel verschil in uitwerking, als de activa en passiva van de deelneming uitsluitend kwalificeren als bedrijfsmiddelen (denk bijvoorbeeld aan een bedrijfspand of vorderingen en schulden), maar niet als een onderneming dan wel een zelfstandig deel van een onderneming. De bezitseis heeft namelijk alleen betrekking op ondernemingen en gedeelten van ondernemingen, niet op bedrijfsmiddelen.

Voorbeeld.

X heeft een ab in holding A. Holding A drijft langer dan een jaar een onderneming. A heeft daarnaast een 100%-deelneming B BV. De aandelen B BV zijn een half jaar voor het overlijden van X door Holding A aangekocht. Als in B BV een onderneming zit, zal die onderneming volgens beide methoden niet kwalificeren. Volgens de lijntjesmethode wordt niet aan consolidatie toegekomen, omdat X het indirecte ab in B BV korter dan een jaar had. Volgens de consolidatiemethode worden de activa en passiva van deelneming B aan de holding toegerekend. Hierdoor drijft de holding bij fictie ook de onderneming van deelneming B. Deze onderneming drijft zij echter niet al gedurende een jaar zodat niet wordt voldaan aan de bezitseis.. Hetzelfde geldt als Holding A al langer dan 1 jaar 75% van de aandelen in B BV heeft en binnen 1 jaar voor overlijden 15% van de aandelen bijkoopt van Y. Deze extra 15% vormt een zelfstandig deel van een onderneming en voor dat deel wordt niet voldaan aan de bezitseis. Het eenvoudigst is te bedenken hoe e.e.a. verloopt als sprake is van een VOF. A is voor 3/4 venmoet in de VOF en Y is dat voor 1/4. Y draagt een deel van zijn gerechtigdheid in de VOF over aan A, zodat de verhouding wordt: A 90% en Y 10%. Dit is een evenredige staking van Y en een evenredige uitbreiding van de persoonlijke onderneming van A. Als dat bij een BV plaatsvindt, drijft die BV ten aanzien van die uitbreiding niet gedurende de bezitsperiode de daar bedoelde onderneming van art. 35d, eerste lid, onderdeel c SW.

Als in B BV uitsluitend een bedrijfspand zit dat wordt aangewend in de onderneming van Holding A, kwalificeert het bedrijfspand bij toepassing van de consolidatiemethode wel, maar bij toepassing van de lijntjesmethode niet. Bij toepassing van de lijntjesmethode wordt – zoals gezegd - niet toegekomen aan consolidatie. Bij toepassing van de consolidatiemethode wordt

wel geconsolideerd en geldt het bedrijfspand als bedrijfsmiddel van de onderneming van Holding A. Voor aparte bedrijfsmiddelen geldt – zoals gezegd – geen bezitstermijn. Als Holding A het bedrijfspand zelf had aangekocht, zou het ook kwalificeren voor de regeling, ongeacht of het langer dan een jaar voor het overlijden van X is aangekocht. Dit resultaat komt overeen met dat van de consolidatiemethode.

Niet kwalificerende indirect gehouden preferente aandelen De verkrijging van aandelen in een holding die preferente aandelen houdt in een werkmaatschappij, kwalificeert alleen onder specifieke voorwaarden. De preferente aandelen moeten op een speciale manier tot stand zijn genomen en worden verkregen door houders van de gewone aandelen die bij de omzetting van de gewone aandelen in preferente aandelen zijn uitgereikt aan een ander. Indien de aandelen niet goed tot stand zijn gekomen of niet worden verkregen door de juiste verkrijger, is toerekening niet mogelijk. Het enkele feit dat de schenker of erflater gedurende minimaal een of vijf jaar een indirect aanmerkelijk belang heeft, zet de voorwaarden om toe te rekenen in geval van indirect gehouden preferente aandelen, niet opzij. Aangezien alsdan niet mag worden toegerekend, zijn de bedrijfsvolgingsfaciliteiten niet van toepassing. Dit geldt zowel voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 als voor de doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelangsfeer. Omdat er niet mag worden toegerekend leiden de lijntjesmethode en de consolidatiemethode niet tot een verschillende uitkomst.

Als er toegerekend kan worden, moet dit gebeuren volgens de consolidatiemethode. Als onderbouwing van dit standpunt kunnen de volgende argumenten worden aangegeven: de consolidatiemethode leidt tot het redelijkste resultaat en past het beste binnen doel en strekking van de regelgeving; 1) de regelgeving, die geldt vanaf 2010, geeft geen uitsluitel over de juiste invulling; 2) bij de wetswijziging per 1 juli 2016 (die overigens niet over dit aspect ging) is in de wetsgeschiedenis een passage opgenomen die wijst op toepassing van de consolidatiemethode (Kamerstukken II 2016/17, 34553, nr. 3, blz. 14). 3) je zou zelfs kunnen zeggen dat we, gelet op die passage, eigenlijk al geen ander standpunt meer in zouden kunnen nemen. 4) het maakt bij de consolidatiemethode niet uit of de activa en passiva door de holding zelf zijn verkregen of door middel van aankoop van een deelneming (en bij de lijntjesmethode wel). Het hanteren van de consolidatiemethode heeft geen gevolgen voor de toepassing van de aanpalende regelgeving voor de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting. De consolidatiemethode sluit aan bij de wens en het doorgaans gehuldigde standpunt van de advieswereld.

5.1.2i

Oneigenlijk gebruik

Het zal duidelijk zijn dat de ‘consolidatiemethode’ voor belanghebbenden tot een ruimere toepassing van de BOR leidt dan bij de ‘lijntjesmethode’ het geval is. Dat is terecht omdat de consolidatiemethode het best past binnen de BOR, zeg maar de ratio van de regeling. Als de ratio van de BOR echter wordt overtreden, passen we de consolidatiemethode niet toe! ^{5.1.2d}

5.1.2d

5.1.2d