

Belastingdienst
Kennisgroep Successiewet

Postbus 18500
3501 CM Utrecht

Aan Belastingdienst
t.a.v.

Doorkiesnummer
Fax:

Datum
11 juni 2019
Behandelaar

Uw kenmerk

Kenmerk
KGSW 18.0015

Betreft
Successiewet. Bezitseis, gevolg oppompen BV vóór overdracht.

Geachte mevrouw/heer,

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

Vraag

Hoe pakt de bezitseis in de BOR uit, indien in het zicht van schenking of overlijden de onderneming van een BV wordt 'opgepompt'? Dit doet zich in de praktijk voor bij storting van agio op bestaande eigen aandelen. Is er ten aanzien van de bezitseis sprake van fraus legis?

Aanleiding

In de praktijk blijkt regelmatig dat in het zicht van schenking of overlijden een onderneming wordt opgepompt. Bijvoorbeeld:

- 1) De schenker stort zijn rekening-courant-vordering (TBS) als agio op zijn bestaande aandelen in de BV.
- 2) De schenker stort liquide middelen als agio in de BV, waarmee een bedrijfsmiddel wordt aangekocht.
- 3) De schenker stort liquide middelen als agio in de BV en lost daarmee een banklening af.

In al deze varianten wordt binnen de bezitstermijn niet-BOR-vermogen omgezet in BOR-vermogen, en neemt de waarde van de BV toe. Indien de schenker/erflater de middelen vanuit privé zou hebben overgedragen, zou de BOR daarop niet van toepassing zijn geweest. Nu worden de middelen vlak voor de overdracht ingebracht in de BV (en aangewend voor de onderneming). Hoe wordt de BOR toegepast?

Antwoord

In de regel zal geen strijd met de bezitseis bestaan. De bezitseis geldt niet per bedrijfsmiddel, maar per onderneming of zelfstandig onderdeel van een onderneming. Wanneer er geld in een BV komt, moet –wil de BOR van toepassing zijn– dat geld in de onderneming gaan functioneren (etiketteringsvraagstuk). Wanneer het er op lijkt dat men de bezitseis wil ontgaan, en er mogelijk sprake is van fraus legis, neem dan contact op met je VTA.

Uitwerking:

De BOR kent een bezitseis¹ (artikel 35d SW) om te voorkomen dat in het zicht van een overdracht vermogen alsnog onder de BOR kan worden gebracht. De bezitseis ziet op het aandelenbezit en op een (zelfstandig deel van een) onderneming. Omdat de bezitseis niet ziet op een los actief van de vennootschap, is naar de letter van de wet voldaan aan de bezitseis. De vraag is of in genoemde situaties sprake is van misbruik, waarvoor de inspecteur fraus legis kan invoeren.

Fraus legis kan worden ingeroepen, indien een belastingplichtige een rechtshandeling of een samenstel van rechtshandelingen heeft verricht die tot gevolg heeft dat er geen of minder belasting wordt geheven. In casu wordt in het zicht van schenking/overlijden de waarde van de BV 'opgepompt' door liquide middelen/een vordering als agio in te brengen in de BV. Daardoor kan over een hoger bedrag de BOR worden gevraagd als vóór de inbreng². Bovendien wordt niet-BOR-vermogen omgezet in BOR-vermogen.

Er is sprake van fraus legis:

- indien een belastingplichtige een (samenstel van) rechtshandelingen verricht met als doorslaggevende beweegreden belastingheffing te vrijdelen (motiefvereiste)
 - en doel en strekking van de wet zouden worden miskend indien in het betreffende geval geen belasting zou worden geheven (normvereiste),
- In dat geval vindt er een zodanige substitutie van de feiten plaats dat alsnog belasting wordt geheven.

Voor de vraag of aan het motiefvereiste is voldaan, moet worden gekeken of de handeling puur fiscaal gedreven is. Als er voor de transactie naast fiscale motieven ook een in redelijkheid verdedigbaar zakelijk motief is, dan is geen sprake van fraus legis. De bewijslast ligt bij de inspecteur.

5.1.2d	5.1.2d
--------	--------

Het is denkbaar dat handelingen die in de periode na de schenking worden verricht aanwijzing kunnen zijn voor onheuse bedoelingen.

Bijvoorbeeld:

- Vader is al jaren enig aandeelhouder van Holding, en Holding is al jaren enig aandeelhouder van Werkmaatschappij die al langer dan 5 jaar een onderneming drijft. Werkmaatschappij heeft een bedrijfspand. Vader splitst zijn Holding in Holding 1 en Holding 2
- Holding 1 bevat 95% van de aandelen in Werkmaatschappij
- Holding 2 bevat 5% van de aandelen in Werkmaatschappij en EUR 5 mio overtollige liquide middelen
- Vader schenkt de aandelen in Holding 1 aan zijn kind
- De activa en passiva van werkmaatschappij zijn voor 100% ondernemingsvermogen.
- Kind verzoekt om toepassing van de BOR
- Een week later koopt Holding 2 het bedrijfspand van Werkmaatschappij terug voor EUR 5 mio
- Werkmaatschappij heeft nu EUR 5 mio overtollige liquide middelen en gaat het pand van Holding 1 huren.

¹ De bezitseis is één jaar in geval van overlijden en vijf jaar in geval van schenken.

² Vooraf dient nog te worden opgemerkt, dat als tijdens de bezitsperiode een storting als agio van geld of ander beleggingsvermogen wordt gedaan, dit niet kwalificeert voor de zogenaamde "5%-marge" van de BOR (art. 35d lid 1 sub c laatste volzin SW). Dit speelt hier niet, omdat de storting meteen is gebruikt in de onderneming.

- Indien het kind na overlijden van vader zijn 5%-pakket erft, krijgt hij opnieuw de BOR over 5% van de aandelen in Werkmaatschappij én het bedrijfspand.

In dit geval is sprake van misbruik van de BOR en kan frauduleus worden gesteld. Door het bedrijfspand mee te schenken en kort na de schenking terug te verkopen, heeft het kind uiteindelijk de BOR gekregen over liquide middelen. Het is nooit de intentie van vader geweest om het pand mee te schenken aan het kind. Dit is enkel gedaan om belasting te besparen. In dat geval kan sprake zijn van frauduleus: belastingplichtige verricht een aantal rechtshandelingen (aanvaarden schenking en verkoop) met als enige doel belastingbesparing. Doel en strekking van de BOR (een echte bedrijfsopvolging faciliteren van ondernemingsvermogen) worden op deze wijze miskend, door ondernemingsvermogen direct na de schenking om te zetten in beleggingsvermogen.

Hoogachtend,
Belastingdienst/Kennisgroep Successiewet
namens deze,

5.1.2e