

Tarief. Verwerping en keuze-faciliteiten als BOR of NSW (KGSW18.0016)

Vraag:

Hoe wordt bij toepassing van art. 30 omgegaan met de BOR, indien een kind zijn erfdeel waartoe ondernemingsvermogen behoort, verwerpt en dit wordt verkregen door een kleinkind van erflater?

Antwoord:

Het bedrag van de erfbelasting ondergaat geen vermindering als gevolg van verwerping (art. 30 SW). Vergeleken moet worden de heffing die plaats zou vinden zonder verwerping en die welke plaatsvindt na de verwerping. Daarbij dient het voor belanghebbenden gunstigste scenario te worden gevolgd. In dit geval wordt bij het berekenen van de verschuldigde erfbelasting bij zowel het kind als het kleinkind er vanuit gegaan dat de BOR van toepassing is. Aangezien over de verkrijging door het kleinkind een hoger tarief van toepassing zal er hoogstwaarschijnlijk geen heffing op grond van artikel 30 SW plaats. Voldoet het kleinkind niet aan het voorzittingsvereiste van de BOR dan zal er wederom waarschijnlijk geen heffing op grond van artikel 30 SW plaatsvinden, aangezien dan voor de berekening er van uit wordt gegaan dat bij zowel het kind als het kleinkind de BOR niet van toepassing is.

Toelichting Art. 30 SW is een anti-misbruik bepaling waardoor de schatkist geen nadeel ondervindt van een verwerping (of afstand doen van rechten). Bij de berekening van art. 30 SW, wordt van oudsher het voor belanghebbende meest gunstigste scenario aangehouden. Deze gedachte is onder andere terug te vinden in het inmiddels ingetrokken PW 14613 (als legaten die gezamenlijk het saldo nalatenschap te boven gaan worden verworpen, moet er van worden uitgegaan dat de nalatenschap beneficiair zou zijn aanvaard zodat de legaten zouden zijn gekort.). Ook in de zaak die leidde tot HR 12 april 2002 (BNB 2002/177) ging de inspecteur, op basis van nog oudere PW –beslissingen, in zijn berekening uit van een beroep op de legitieme dat feitelijk niet was geschied. Hierdoor viel de toepassing van art. 30 lager uit.

Tot de nalatenschap behoort ondernemingsvermogen en het verwerpende kind zou een beroep op de BOR hebben kunnen doen. Na de verwerping doet het kleinkind een beroep op de BOR. In theorie zijn voor toepassing van artikel 30 SW drie vergelijkingen mogelijk: a) de heffing zoals die plaatsvindt zonder bij verwerper en daadwerkelijke verkrijger rekening te houden met de BOR b) de heffing zoals die plaatsvindt als zowel bij verwerper als daadwerkelijke verkrijger rekening wordt gehouden met de BOR c) de heffing zoals die plaatsvindt zonder bij verwerper rekening te houden met de BOR, ten opzichte van de heffing zoals die bij daadwerkelijke verkrijger plaatsvindt met toepassing van de BOR. Vergelijking a valt in deze casus af aangezien de daadwerkelijke verkrijger (het kleinkind) beroep doet op toepassing van de BOR. Vergelijking c legt een scheve vergelijking aan, waarbij voor de toepassing van artikel 30 SW niet wordt uitgegaan van het gunstigste fiscale scenario. Van een zuivere vergelijking is wel sprake als zowel verwerper als daadwerkelijke verkrijger gebruik maken van de BOR, of als beiden geen gebruik maken van de BOR. Het feit dat het kind vanwege de verwerping niet kan voldoen aan het voortzittingsvereiste, speelt voor de keuze geen rol. Omdat het kleinkind beroep doet op de BOR dient voor de toepassing van art. 30, in eerste instantie,

van vergelijking b te worden uitgegaan. Wanneer het kleinkind uiteindelijk niet voldoet aan het voortzettingsvereiste treedt een nieuwe situatie in, zodat bij de navorderingsaanslag de vergelijking a wordt toegepast, waarbij bij beiden geen rekening wordt gehouden met de BOR .