

ECLI:NL:GHSHE:2017:360

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	03-02-2017
Datum publicatie	06-04-2017
Zaaknummer	16/00441
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2016:2212 , Bekrchtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Het Hof is van oordeel dat op de fictieve verkrijging van artikel 13a van de SW de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing is.
Wetsverwijzingen	Successiewet 1956 13a, geldigheid: 2010-01-01
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2017-0842 met annotatie van Fiscaal up to Date

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht
Meervoudige Belastingkamer
Kenmerk: 16/00441

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] , wonende te [woonplaats] , hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) van 13 april 2016, nummer BRE 15/6700, in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

betreffende na te noemen aanslag.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is ter zake van een belaste verkrijging van € 83.941 ten gevolge van het overlijden van zijn echtgenote in het jaar 2012 een aanslag erfbelasting opgelegd van € 8.394 (hierna: de aanslag). Tevens is bij beschikking € 552 aan heffingsrente in rekening gebracht.
- 1.2. De aanslag is, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur verminderd tot een aanslag berekend naar een belaste verkrijging van € 78.972. De beschikking heffingsrente is dienovereenkomstig verminderd.
- 1.3. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van € 45. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof.
Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 124. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 12 januari 2017 te 's-Hertogenbosch.
- 1.6. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord namens belanghebbende haar gemachtigde [A] , bijgestaan door [B] alsmede, namens de Inspecteur, [C] , bijgestaan door [D] en [E] .
- 1.7. Belanghebbende heeft ter zitting van het Hof een pleitnota voorgedragen.
- 1.8. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.9. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan:

- 2.1. Op [datum] 2012 is belanghebbendes echtgenote, [F] , overleden (hierna: erflaatster). Zij waren in gemeenschap van goederen gehuwd.
- 2.2. Belanghebbende en erflaatster hielden samen alle aandelen in [G] BV (hierna: de BV).
- 2.3. Bij de verdeling van de nalatenschap heeft belanghebbende 10% van de tot de nalatenschap behorende 50% van de aandelen in de BV toebedeeld gekregen. Na de verdeling behoorde aan belanghebbende in totaal 55% van de aandelen in de BV toe (5% na verdeling van de nalatenschap van erflaatster en 50% op grond van het huwelijksvermogensrecht).
- 2.4. Erflaatster was ten tijde van haar overlijden in loondienst bij de BV en heeft pensioenaanspraken opgebouwd. De BV heeft ten behoeve van erflaatster pensioen- en lijfrenteverplichtingen op haar balans gepassiveerd. Ten gevolge van het overlijden van erflaatster zijn deze verplichtingen deels vrijgevallen. De waarde van de aandelen van de BV is daardoor gestegen.

2.5. Belanghebbende heeft in verband met het overlijden van erflaatster aangifte erfbelasting gedaan. Bij de vaststelling van de aanslag heeft de Inspecteur, in afwijking van de aangifte, de in 2.4 bedoelde waardevermindering voor 50% (namelijk ten aanzien van dat deel van de aandelen in de BV dat hem op grond van het huwelijksvermogensrecht reeds toekwam) op grond van artikel 13a van de Successiewet 1956 (hierna: SW) als een belaste (fictieve) verkrijging in aanmerking genomen. Hierop is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (hierna: BOF) zoals opgenomen in hoofdstuk IIIA van de SW niet toegepast.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

- 3.1. In geschil is het antwoord op de vraag of op de fictieve verkrijging van artikel 13a van de SW de BOF van toepassing is.
- 3.2. Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigend en de Inspecteur beantwoordt deze vraag ontkennend.
- 3.3. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt.
- 3.4. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, van de uitspraak op bezwaar en tot vermindering van de aanslag naar nihil. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

- 4.1. Vooropgesteld dient te worden dat tussen partijen niet in geschil is dat de Inspecteur terecht en tot het juiste bedrag de in 2.5 vermelde fictieve verkrijging in aanmerking heeft genomen.
- 4.2. Hetgeen partijen verdeeld houdt, is of de BOF van toepassing is op voornoemde fictieve verkrijging. Ingevolge artikel 35b, lid 1, van de SW, wordt – indien tot de verkrijging ondernemingsvermogen behoort als bedoeld in artikel 35c van de SW – op verzoek van de verkrijger een voorwaardelijke vrijstelling verleend. Een van de voorwaarden voor toepassing van de BOF is opgenomen in artikel 35c, lid 1 en onderdeel c, van de SW. Deze luidt:

“1 Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt onder de verkrijging van ondernemingsvermogen verstaan de verkrijging van:

(...)

c. vermogensbestanddelen die bij de erflater of schenker behoorden tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3, met uitzondering van artikel 4.10, van de Wet inkomstenbelasting 2001, mits het lichaam waarop het belang betrekking heeft een onderneming drijft als bedoeld in onderdeel a, of een medegerechtigdheid houdt als bedoeld in onderdeel b, en waarbij slechts als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt de waarde van deze vermogensbestanddelen voor zover die waarde toerekenbaar is aan:

1°. bedoelde onderneming of medegerechtigdheid, en

2°. het beleggingsvermogen van dat lichaam tot maximaal 5 percent van de ingevolge onder 1° toegerekende waarde;

(...)”

- 4.3. Met de Rechtbank is het Hof van oordeel dat niet is voldaan aan de in 4.2 opgenomen wettelijke voorwaarde. Weliswaar wordt onder de verkrijging van ondernemingsvermogen verstaan de verkrijging van aandelen in een BV die een onderneming drijft maar tevens is vereist dat de (fictief) verkregen aandelen in de BV bij de erflaatster behoorden tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3

van de Wet inkomstenbelasting 2001. In het geval dat aandelen waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft tot de huwelijksgemeenschap behoren, zoals in het onderhavige geval aan de orde was, moet worden aangenomen dat dit belang steeds beide echtgenoten ieder voor de helft is aangegaan. Ook de echtgenoot die niet over de aandelen kan beschikken wordt derhalve geacht - voor de helft - aanmerkelijkbelanghouder te zijn en voor de helft gerechtigd te zijn in de verkoopopbrengst van de aandelen (HR 10 maart 2006, nr. 38 044, ECLI:NL:HR:2006:AU2004). Het Hof merkt nog op dat dit arrest betrekking heeft op de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het Hof is van oordeel dat dit arrest ook geldt voor de Wet inkomstenbelasting 2001.

4.3.1. De aandelen (50%) in de BV die belanghebbende op grond van het huwelijksvermogensrecht zijn toegekomen en waarop de onderhavige fictieve verkrijging ziet, behoorden - gelet op het hiervoor vermelde arrest - derhalve niet tot het aanmerkelijk belang van erflaatster. Reeds hierom kan de BOF op de onderwerpelijke fictieve verkrijging niet toegepast worden. Dat geen ondernemingsvermogen in de vorenbedoelde zin (artikel 35c van de SW) is verkregen, houdt tevens in dat ook niet is voldaan aan de in artikel 35d, lid 1 en onderdeel c, van de SW, neergelegde eis van één jaar. Of aan de overige voorwaarden van de BOF is voldaan, kan derhalve onbesproken blijven.

4.4. Onjuist acht het Hof belanghebbendes stelling dat het belasten van een in artikel 13a van de SW opgenomen (fictieve) verkrijging tot gevolg heeft dat tevens voor de BOF moet worden aangenomen dat ondernemingsvermogen, in de zin van artikel 35c, lid 1 en onderdeel c, van de SW, is verkregen. Voor de BOF geldt derhalve niet dat de aandelen in de BV geacht worden te zijn verkregen.

4.5. Belanghebbende heeft ter zitting van het Hof zich beroepen op toepassing van het gelijkheidsbeginsel. Desgevraagd heeft hij verklaard dat belanghebbende, die op de fictieve verkrijging de BOF niet toegepast krijgt, ten opzichte van een echtgenoot - waarbij de aandelen in een BV niet tot een huwelijksgoederengemeenschap behoorden - die bij overlijden van de echtgenote/enig aandeelhouder in die BV die aandelen (geheel) door hem worden geërfd en die wel de BOF deelachtig wordt, ongelijk wordt behandeld.

4.5.1. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel kan naar het oordeel van het Hof niet slagen omdat de gevallen die belanghebbende met elkaar vergelijkt op grond van het huwelijksvermogensrecht niet gelijk zijn.

4.6. Belanghebbende heeft voorts gesteld dat door het niet verlenen van de BOF ten aanzien van de in dit geschil aan de orde zijnde fictieve verkrijging de Inspecteur het vertrouwensbeginsel heeft geschonden. Belanghebbende heeft in dat verband gewezen op paragraaf 3.5 van het Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, waarin het volgende is opgenomen:

"3.5. Fictieve verkrijging

De BOR is ook van toepassing op ondernemingsvermogen dat krachtens fictie wordt verkregen, zoals een verkrijging bij leven of overlijden krachtens een verblijvingsbeding.

Voorbeeld

Een vader is vennoot in een vennootschap onder firma met zijn zoon. Het firmacontract bepaalt dat wanneer vader de hoedanigheid van vennoot opgeeft of verliest, zijn aandeel verblijft aan de zoon, die daarvoor de boekwaarde van het aandeel van zijn vader moet vergoeden. De BOR kan worden toegepast als vader bij leven zijn firma-aandeel overdraagt, dan wel als de firma eindigt door het overlijden van vader. Zowel bij de overdracht bij leven als bij overlijden is de BOR van toepassing op de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen zonder dat daarop de tegenprestatie in mindering komt (artikel 35b, vierde lid Successiewet)."

4.6.1. Het hiervoor bedoelde Besluit is inwerking getreden op 1 februari 2013 zodat dit ten tijde van het overlijden van erflaatster niet van kracht was. De tekst van het Besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M, Stcrt. 2011, 6416 is echter, voor zover van belang, gelijkkluidend zodat het Hof hiervan uit zal gaan. In de bewoordingen van voormelde paragraaf kan naar het oordeel van het Hof niet een ongeclausuleerde toezegging gelezen worden dat de BOF bij een fictieve verkrijging altijd van toepassing is ongeacht of aan de voorwaarden van die faciliteit is voldaan. Het Hof voegt

hier aan toe dat artikel 13a van de SW niet expliciet in paragraaf 3.5 is genoemd. Aan het besluit 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M, kan daarom niet het vertrouwen worden ontleend dat ingeval van een fictieve verkrijging als bedoeld in artikel 13a van de SW aan de voor de BOF gestelde voorwaarden niet hoeft te zijn voldaan.

4.7. Hetgeen belanghebbende overigens heeft aangevoerd, kan niet leiden tot een andersluidend oordeel.

Slotsom

4.8. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

Ten aanzien van het griffierecht

4.9. Het Hof is van oordeel dat er geen redenen aanwezig zijn om te gelasten dat de Inspecteur aan belanghebbende het door hem betaalde griffierecht geheel of gedeeltelijk vergoedt.

Ten aanzien van de proceskosten

4.10. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan op 3 februari 2017 door A.J. Kromhout, voorzitter, B.F.A. van Huijgevoort en A.P.M. van Rijn, in tegenwoordigheid van M.M. Stassen-Kanters, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH 's-Gravenhage. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.