

KPMG
Meijburg & Co
Belastingadviseurs

Kringbijeenkomst RB Estate Planning

Hans Borm

Hengelo/Deventer, 6/20 november 2017

Tax is our business

AGENDA

1. Arrest HR 14 april 2017 en mogelijke extra argumenten
2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB
3. BOF Carrousel

KPMG Meijburg & Co Belastingadviseurs

1. Arrest HR 14 april 2017 en mogelijke extra argumenten

Arrest HR 14 april 2017 (ECLI:NL:HR:2017:674)

- I. Ruwe schets van problematiek en financieel belang aan de hand van casus met cijfermatige uitwerking (Bertus Draaier).
- II. Hoe gaat de Belastingdienst en de Hoge Raad om met HR 12 juli 2013? Onder verwijzing naar 'pensioenarrest' HR 26 juni 1996 (nr. 30.445, ECLI:NL:HR:1996:AA1883) wordt volledige aftrek (toch) geweigerd.
- III. Kritiek op arrest en aanvullende argumenten, mede naar aanleiding van noot Nicole Gubbels in NL Fiscaal (2017/0965):
 - a. Rechtstreekse toepassing van artikel 5, lid 2 SW, met name ook na HR 2013.
 - b. Dan artikel 20, lid 5 SW niet nodig om aan aftrek van latentie toe te kunnen komen, waardoor verder verwijderd van pensioenarrest 1996.
 - c. Dan voor wat betreft de hoogte van de latente claim mogelijk niet meer gebonden aan artikel 20, lid 6 SW. Dus niet 6,25% maar WEV (25%?).
 - d. De (evenredige) toerekening heeft geen enkele wettelijke basis!



1. Voorbeeld: Latent fiscaal voordeel bij toepassing BOF?!



Bertus Draaier heeft in 2015 een schenking gedaan aan zijn dochter Berta van 100% van de aandelen in het kapitaal van **Disco Classics BV**.

Deze vennootschap drijft zonder twijfel een materiële onderneming in de zin van de inkomstenbelasting en houdt geen overtollige liquide middelen (beleggingen) aan. De waarde van de aandelen DC BV is € 10 miljoen; de verkrijgingsprijs voor de inkomstenbelasting bedraagt nihil. Aan alle eisen voor de toepassing van de BOF (inkomsten- én schenkbelasting) wordt voldaan; zo was Berta op het moment van schenking ook meer dan 36 maanden in dienst bij DC BV.

Op verzoek wordt de schenking van de aandelen voor de inkomstenbelasting (ab) niet als vervreemding aangemerkt onder de verplichting om de verkrijgingsprijs door te schuiven naar Berta. De inkomstenbelastingclaim gaat dus volledig over op de verkrijger.

De voorwaardelijke BOF-vrijstelling voor de schenkbelasting wordt voor dit voorbeeld gesteld op **83%** (er wordt geabstraheerd van de 100% vrijstelling over het eerste deel van de waarde).

1. Methode A

De fiscaal adviseur van de familie Draaier heeft de aangifte schenkbelasting voorbereid en komt in dat verband tot de volgende berekening:

Methode A (zonder toerekening):

Waarde aandelen BC BV:	€ 10.000.000	
Forfaitair bepaalde inkomstenbelastingsschuld (af):	€ <u>625.000</u>	(6,25% inkomstenbelastinglatentie)
Totale waarde van verkrijging volgens Successiewet:	€ 9.375.000	
Voorwaardelijke BOF-vrijstelling schenkbelasting (af):	€ <u>8.300.000</u>	(83% van € 10 mio)
Saldo verkrijging na toepassing BOF:	€ 1.075.000	
Reguliere (jaarlijkse) vrijstelling schenkbelasting (af):	€ <u>5.277</u>	
Belastbare verkrijging voor berekening schenkbelasting:	€ 1.069.723	
Verschuldigde schenkbelasting:	€ 201.814	

1. Methode B

De inspecteur schenk- en erfbelasting is het echter met deze berekeningsmethodiek oneens en komt op basis van een door de Belastingdienst gehanteerd rekenmodel op het volgende:

Methode B (evenredig verminderen van BOF)

Waarde aandelen BC BV:	€ 10.000.000	
Forfaitair bepaalde inkomstenbelastingsschuld (af):	€ <u>625.000</u>	(6,25% inkomstenbelastinglatentie)
Totale waarde van verkrijging volgens Successiewet:	€ 9.375.000	
Voorwaardelijke BOF-vrijstelling schenkbelasting (af):	€ <u>7.781.250</u>	(83% van € 9.375.000)
Saldo verkrijging na toepassing BOF:	€ 1.593.750	
Reguliere (jaarlijkse) vrijstelling schenkbelasting (af):	€ <u>5.277</u>	
Belastbare verkrijging voor berekening schenkbelasting:	€ 1.588.473	
Verschuldigde schenkbelasting:	€ 305.564	

1. Methode C

De theoretische benadering van de Belastingdienst berust echter op de volgende gedachte:

Methode C (evenredig verminderen van ib-latentie)

Waarde aandelen BC BV	€ 10.000.000
Voorwaardelijke BOF-vrijstelling (af):	€ <u>8.300.000</u>
Evenredig toegerekende IB-latentie (af):	€ 106.250 (17% * € 625.000)
Reguliere (jaarlijkse) vrijstelling (af):	€ <u>5.277</u>
Belastbare verkrijging:	€ 1.588.473

Verschuldigde schenkelasting: € **305.564**

2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB (1/5)

Eerste vereiste is dat de schenker of erflater een ab heeft (met uitzondering van een meetrek ab) in een vennootschap waarin een materiële onderneming wordt gedreven (artikel 35c, lid 1, letter c SW). Voor de beoordeling wat tot deze materiële onderneming behoort mag op basis van de volgende regels geconsolideerd worden:

Zie artikel 35c, lid 5 en lid 6 SW en artikel 4.17a, leden 5 en 6 Wet IB:

Bezittingen en schulden van een (directe of indirecte) deelneming worden met inachtneming van de omvang van dat belang, toegerekend aan de vennootschap waarin de erflater of schenker een ab heeft indien:

- a. De erflater of schenker in dat andere lichaam een indirect een aanmerkelijk belang hield als bedoeld in afdeling 4.3 van de Wet IB of
- b. De erflater of schenker in dat andere lichaam indirect een belang hield van minder dan 5% doch ten minste 0,5% en:
 1. dat belang bij een van zijn rechtsvoorgangers krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of schenking een indirect ab heeft gevormd als bedoeld in onderdeel a;
 2. dat belang uitsluitend is verwaterd door vererving, overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of schenking, en
 3. direct voorafgaande aan de verwatering van dat belang tot beneden de 5% dat andere lichaam een onderneming dreef of een medegerechtigdheid hield.

2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB (1/5)

Hoge Raad 22 april 2016 (nr. 15/02845, V-N 2016/24.13) (zie voorbeeld 1 hierna):

Ook een belang van minder dan 5% kan (zonder dat aan verwateringseisen wordt voldaan) als ondernemingsvermogen kwalificeren op basis van vermogensetikettering.

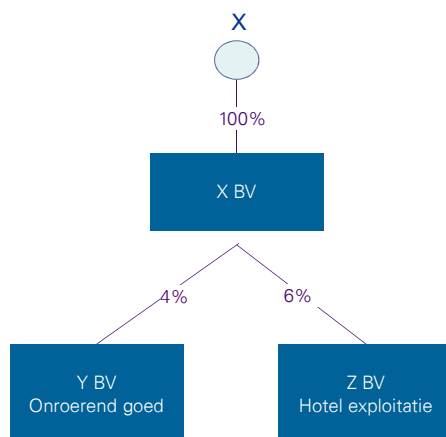
Echter (reparatie)wetgeving met terugwerkende kracht tot 1 juli 2016:

“Tot het vermogen van de onderneming ... wordt niet gerekend een belang in een ander lichaam”

Vandaar dat het hebben van een indirect ab nu nog belangrijker is voor de toepassing van de BOR dan voorheen.

2. HR 22 april 2016 (nr. 15/02845, V-N 2016/24.13)

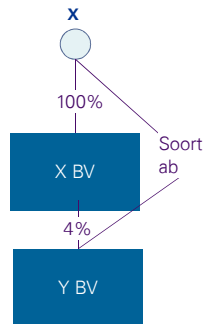
Voorbeeld 1:



2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB

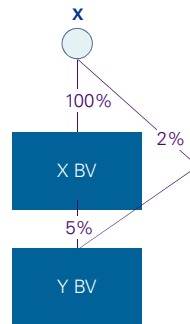
- I. Een **meesleep ab** (artikel 4.9 Wet IB) kwalificeert wél als dit direct wordt gehouden door de schenker of de erflater, maar een indirect gehouden belang in een dochter bv kan niet worden meegesleept in een direct soort aanmerkelijk belang in de dochter bv. **Voorbeeld 2:**

a)



Geen meesleep,
toch consolidatie
voor BOF?

b)

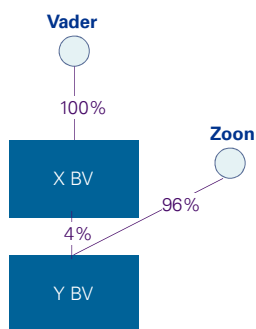


Wel meesleep



2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB

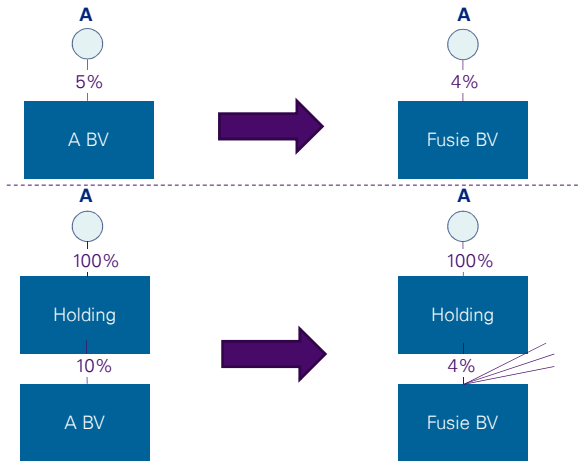
- II. Een **meetrek ab** (artikel 4.10 Wet IB) kwalificeert niet als dit direct wordt gehouden door de schenker of de erflater. Ook kan een indirect gehouden aandelenbelang niet worden meegetrokken. **Voorbeeld 3:**



Geen meetrek

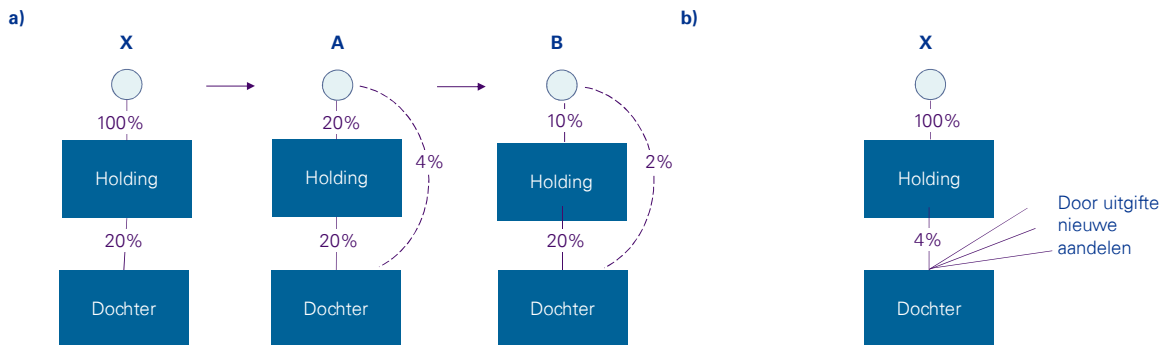
2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB

III. Een rechtstreeks **fictief ab** (artikel 4.11 Wet IB) kwalificeert wel voor de BOF, maar indirect gehouden aandelen kunnen geen fictief ab vormen. **Voorbeeld 4:**



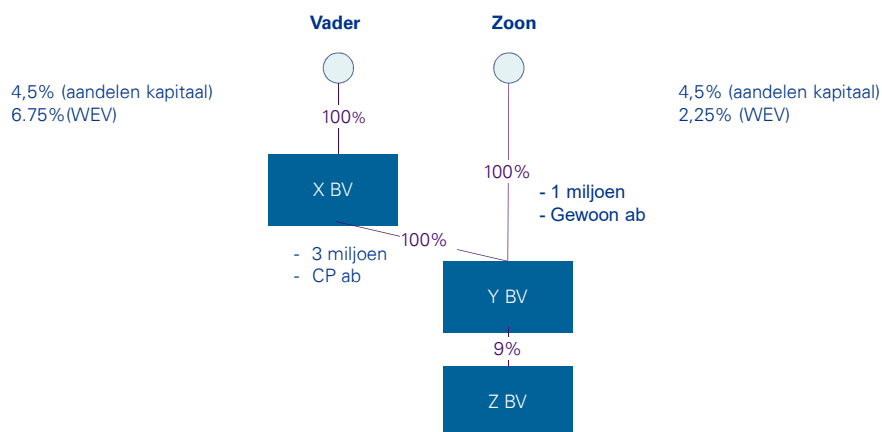
2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB

IV. Een indirect **verwaterd belang** kan onder voorwaarden over meerdere generaties voor de BOF kwalificeren, mits de verwatering alleen door schenking, vererving of huwelijksvermogensrecht tot stand is gekomen. **Voorbeeld 5:**



2. Consolidatie i.v.m. de BOF (IB en SW) & soorten AB

IV. Soorten doorrekenen naar waarde economisch verkeer (artikel 35c, lid 5, slot SW. **Voorbeeld 6:**



Vanaf het moment dat geconsolideerd kan worden, gaat de bezitstermijn van artikel 35d SW lopen!

3. BOF Carrousel

- I. **Vader en moeder dragen in 2010 een onderneming over aan zoon en dochter door middel van schenking. De onderneming is gewaardeerd op € 1.000.000. Er is een beroep gedaan op de BOF.**
- II. **De onderneming wordt op 25-8-2016 door zoon en dochter verkocht aan vader en moeder. De onderneming is gewaardeerd op € 5.000.000. Er wordt geen beroep gedaan op de BOF.**
- III. **Op 5-9-2017 overlijden vader en moeder, waardoor de onderneming van € 5.000.000 vererft naar zoon en dochter. Er wordt in de aangifte een beroep gedaan op de BOF.**

Vraag 1:

Kan in 2017 een succesvol beroep worden gedaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten?

Vraag 2:

Kan de Belastingdienst met succes stellen dat hier sprake is van fraud legis?

Vraag 3:

Veranderen bovenstaande antwoorden in de volgende situatie: opa en oma zijn overleden in 2010, waarbij de onderneming is vererft naar kleinzoon en kleindochter. Vervolgens is de onderneming door kleinzoon en kleindochter op 25-8-2016 verkocht aan vader en moeder, waarna vader en moeder komen te overlijden op 5-9-2017.

Vragen?



Meijburg & Co
Belastingadviseurs

De algemene voorwaarden van Meijburg & Co, gedeponereerd bij de Kamer van Koophandel, zijn jegens een ieder van toepassing op alle door Meijburg & Co te verrichten werkzaamheden en te verlenen diensten.

Meijburg & Co, Belastingadviseurs, is een samenwerkingsverband van besloten vennootschappen, staat ingeschreven in het Handelsregister onder nummer 53753348 en is aangesloten bij KPMG International Cooperative ("KPMG International"), een Zwitserse entiteit.

De algemene voorwaarden zijn te vinden op de website van Meijburg & Co (<http://www.meijburg.nl/algemenevoorwaarden>) en worden op verzoek toegestuurd.

Tax is our business