

ECLI:NL:GHARL:2013:BZ5017

Instantie

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

Datum uitspraak

05-03-2013

Datum publicatie

21-03-2013

Zaaknummer

12-00183

Rechtsgebieden

Strafrecht

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Erfbelasting.

Bedrijfsopvolgingsregeling is niet discriminatoir.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM – LEEUWARDEN

Afdeling belastingrecht

Zittingsplaats Arnhem

nummer 12/00183

Uitspraakdatum: 5 maart 2013

Eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

X te Z

tegen de uitspraak van de rechtbank Arnhem (hierna: de Rechtbank) van 28 februari 2012, num-mer AWB 11/3348, in het geding tussen belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst/P (hierna: de Inspecteur)

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is op 6 mei 2011 onder nummer 01.003 een aanslag in de erfbelasting opgelegd, die is berekend naar een belaste verkrijging van € 69 412 uit de nalatenschap van A. Aan vergoede heffingsrente is € 2 berekend.

1.2. Het bezwaar van belanghebbende is door de Inspecteur afgewezen.

1.3. Het beroep tegen de uitspraak op het bezwaar is door de Rechtbank ongegrond verklaard.

1.4. Belanghebbende heeft hoger beroep ingesteld. Tot de stukken van het geding behoren, naast het hogerberoepschrift, het procesdossier van de Rechtbank, het verweerschrift in hoger beroep en de daarin genoemde bijlagen alsmede de nadere stukken die op 19 oktober 2012 van de Inspecteur zijn ontvangen en op dezelfde dag in kopie doorgezonden aan belanghebbende.

1.5. Bij het onderzoek ter zitting op 2 november 2012 te Arnhem zijn gehoord belanghebbende alsmede de Inspecteur.

1.6. Van de zitting is het proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. Vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende is samen met nog twee afstammelingen in de rechte lijn erfgenaam van hun moeder A voornoemd (hierna: erflaatster).

2.2. Erflaatster is op 1 januari 2010 overleden. Tot de nalatenschap behoort de woning van erflaatster aan de a-sstraat 1 te Q.

2.3. Bij het berekenen van de aanslag heeft de Inspecteur de waarde van die woning in aanmerking genomen naar die welke voor het kalenderjaar 2010 is vastgesteld op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: de WOZ-waarde). Deze bedraagt naar de peildatum 1 januari 2009 € 235 000. Voor het kalenderjaar 2011 is de waarde van de woning naar de peildatum 1 januari 2010 vastgesteld op € 220 000.

3. Geschil, standpunten en conclusies van partijen

3.1. Partijen houdt verdeeld, of de Inspecteur de waarde van de belaste verkrijging terecht heeft berekend

3.1.1. met inachtneming van de voormelde WOZ-waarde naar de peildatum 1 januari 2009 van € 235 000, in plaats van de WOZ-waarde naar de peildatum 1 januari 2010 van € 220.000;;

3.1.2. zonder de vrijstelling voor zieke of gebrekkige kinderen als bedoeld in artikel 32, lid 1, onder 4°, onderdeel b, van de Successiewet 1956 in de voor het jaar 2010 geldende tekst (hierna: de Wet) toe te passen;

3.1.3. zonder de bedrijfsopvolgingsregeling als bedoeld in hoofdstuk IIIA van de Wet toe te passen;

3.1.4. zonder de vrijstelling als bedoeld in artikel 33, aanhef en onder 1°, van de Wet en zonder de vrijstelling als bedoeld in artikel 40, lid 2, van de Grondwet toe te passen.

3.2. Elk van de partijen heeft voor haar standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van haar afkomstige stukken.

3.3. Daaraan is mondeling toegevoegd hetgeen is vermeld in het proces-verbaal van de zitting.

3.4. Belanghebbende verzoekt in hoger beroep de aanslag – naar het Hof verstaat – te vernietigen.

3.5. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Met betrekking tot geschilpunt 3.1.1 stelt belanghebbende dat hem de keuze dient te worden geboden om bij de berekening van de omvang van de belaste verkrijging de WOZ-waarde van 1 januari 2010 toe te passen. Artikel 21, lid 5, van de Wet is in de door belanghebbende bedoelde zin gewijzigd bij artikel XIVa van de wet van 22 december 2011, Stb. 639 (Belasting-plan 2012). Op die wijziging is volgens artikel XXXVIII van deze wet geen ander overgangsrecht toepasselijk dan de bepaling dat zij in werking treedt met ingang van 1 januari 2012. Dit overgangsrecht eerbiedigt dus de Wet zoals deze gold toen de nalatenschap van de erflaatster open-viel. Dit brengt mee dat de mogelijkheid voor de verkrijger om te kiezen voor de WOZ-waarde die is vastgesteld voor het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin de verkrijging plaatsvindt, nog niet aanwezig was op 1 januari 2010.

4.2. Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: het Handvest) heeft op grond van artikel 6 van het Verdrag tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (hierna: het Verdrag van Lissabon) sinds 1 december 2009 (de datum van inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon) dezelfde juridische waarde als het Verdrag van Lissabon zelf. Het Handvest is daarmee zelf primair bron van Europees recht geworden. Het Verdrag van Lissabon en het Handvest bevatten geen bepalingen omtrent eerbiedigende werking en beletten niet dat de wetgever de regels ten aanzien van de heffingsgrondslag van enige belasting met ingang van enig tijdstip en met eerbiedigende werking voor voorbije tijdvakken verandert. Dit geldt ook indien deze verandering gepaard gaat met de invoering van een voor de belastingplichtige gunstige keuzemogelijkheid die voorheen niet bestond en waarvan, zoals te dezen, belanghebbende geen gebruik kan maken.

4.3. Gelet op het daarbij betrokken bedrag aan verschuldigde erfbelasting – één derde van het verschil tussen € 235 000 en € 220 000 à 10% ofwel € 500 – kan niet gezegd worden dat de van belanghebbende geheven erfbelasting hem een individuele en buitensporige last oplegt die de heffing van erfbelasting in strijd zou doen komen met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). Zoals de Inspecteur daarnaast met juistheid aanvoert, is bij de onder 4.1 bedoelde wijziging van de Wet tevens het bedrag van € 118 708, genoemd in de eerste en tweede kolom van artikel 24 van de Wet, met € 3 000 verlaagd tot € 115 708. Indien al moet

worden geoordeeld dat hieruit een ongelijke behandeling van gelijke gevallen zou voortvloeien, bewerkstelligt de samenhang tussen beide wijzigingen dat voor de invoering van de voormelde keuzemogelijkheid zonder terugwerkende kracht tot de datum van de onderhavige verkrijging een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.

4.4. Met betrekking tot geschilpunt 3.1.1 is het gelijk derhalve aan de Inspecteur.

4.5. Over het geschilpunt 3.1.2 heeft de Rechtbank op goede gronden een juiste beslissing gegeven. Meer in het bijzonder met betrekking tot geschilpunt 3.1.2 geldt, dat de beweegredenen om verkrijgingen door – kort gezegd – zieke en gehandicapte kinderen en ondernemers vrij te stellen maken dat deze vrijstellingen vallen binnen de reikwijdte van artikel 52 van het Handvest.

4.6. Met betrekking tot geschilpunt 3.1.3 leiden de in de derde hoofdstuk van het Handvest (Gelijkheid) neergelegde rechten niet tot een ander oordeel. Voor zover belanghebbende wil betogen dat, nu deze vrijstellingen volgens de Wet niet op hem toepasselijk zijn, hiermee het discriminatieverbod van artikel 14 van het EVRM wordt geschonden, heeft het volgende gelden.

4.7. Zoals is geoordeeld in het arrest van de Hoge Raad van 8 juli 2005, nr. 39 870 (LJN: AQ7212, BNB 2005/310), komt aan de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of voor de toepassing van artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en artikel 14 EVRM gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen (vergelijk het arrest van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens van 22 juni 1999, nr. 46 757/99, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398). Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is (EHRM 10 juni 2003, nr. 27 793/95, zaak M.A. en anderen tegen Finland, V N 2003/52.2).

4.8. Zoals blijkt uit de geschiedenis van de totstandkoming van de genoemde bepalingen, is de bedrijfsopvolgingsregeling door de wetgever in het leven geroepen ten einde een (gedeeltelijke) oplossing te bieden voor die gevallen waarin bedrijfsopvolging na overlijden of schenking zou worden bemoeilijkt doordat over de verkrijgingen successie- of schenkingsrecht zou moeten worden voldaan. De wetgever achtte het vanuit algemeen sociaal-economisch belang onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit (memorie van toelichting, Kamerstukken II 1997/1998, 25 688, nr. 3, bladzijde 7). De bedrijfsopvolgingsfaciliteit wordt volgens artikel 35b van de Wet toegepast op verzoek van de verkrijger, mits de verkregen onderneming gedurende een periode van ten minste vijf jaren rechtstreeks wordt voortgezet. Gelet op de duidelijke bewoordingen van de wettelijke regeling en de bijbehorende wetsgeschiedenis heeft belanghebbende geen recht op toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling, daar hij geen materiële onderneming heeft geërfd en deze evenmin kan voortzetten. In het licht van de onder 4.7 genoemde jurisprudentie moet bij de bepaling van de eerder genoemde beoordelingsvrijheid van de wetgever specifiek worden bezien welke redenen de wetgever heeft gehad voor het maken van onderscheid tussen verkrijging van privé tegenover ondernemingsvermogen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt onmiskenbaar dat het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling is het voorkomen van liquiditeitsproblemen bij ondernemingen als gevolg van de heffing van schenk of erfbelasting opdat

het voortbestaan van de ondernemingen, mede gelet op de mogelijke gevolgen voor de werkgelegenheid, niet in gevaar komt. Dit is aan te merken als een ‘legitimate aim’ als bedoeld in de eerder vermelde zaak Della Ciaja/Italië. Bezien vanuit dit doel brengen erfrechtelijke verkrijgingen van privé en ondernemingsvermogen verschillende risico’s met zich en zijn zij als zodanig niet te beschouwen als gelijke gevallen. Een rol daarbij speelt mede dat de waarde van ondernemingen in dit verband met inachtneming van het waarderingsvoorschrift van artikel 21, lid 12 van de Wet (going concern) dient te worden bepaald, waardoor – kort gezegd – in voorkomende gevallen belasting moet worden betaald over (de contante waarde van) toekomstige winsten, zonder dat deze waarde redelijkerwijze kan worden gerealiseerd. Belanghebbende loopt met de verkrijging van privévermogen niet de bestaansrisico’s die een (toekomstig) ondernemer loopt doordat deze voor de betaling van erfbelasting mogelijkwel het ondernemingsvermogen moet aanspreken. De wetgever heeft met het maken van een onderscheid tussen de typen vermogens derhalve een gerechtvaardigd doel voor ogen gehad en zijn ruime beoordelingsruimte niet overschreden. In deze zin is ook geoordeeld door dit Hof op 22 maart 2011 onder nummer 10/00194, LJN: BQ0618.

4.9. Ook voor het geval moet worden aangenomen dat wel sprake is van gelijke gevallen, dan wel van een disproportionele ongelijke behandeling van ongelijke gevallen, beroept belanghebbende zich vergeefs op het gelijkheids dan wel evenredigheidsbeginsel. Voor het door de wetgever in het kader van de bedrijfsopvolgingsregeling gemaakte verschil in behandeling tussen vermogens en de gekozen uitvoeringswijze – te weten vrijstellingspercentages – bestaat een objectieve en redelijke rechtvaardiging, te weten het stimuleren van ondernemerschap. Daarbij heeft de wetgever om redenen van eenvoud en doelmatigheid mogen kiezen voor een generieke regeling, waarbij niet daadwerkelijk een vermogenstoets wordt aangelegd. Met die keuze heeft de wetgever nog niet zijn ruime beoordelingsmarge overschreden. Daarvan zou, in de woorden van het Della Ciaja-arrest, sprake zijn ingeval van een ‘manifestly illogical or arbitrary’ keuze, die zich bij de onderhavige regeling evenwel niet voordoet.

4.10. Opgemerkt zij dat van een zodanige keuze ook geen sprake is met de latere verhogingen van de vrijstellingspercentages. Uit de bijbehorende wetsgeschiedenis volgt dat die plaatsvonden na ruggespraak met de praktijk. Getoetst werd in hoeverre de hiervoor benoemde liquiditeitsproblemen zich bij verkrijging van ondernemingsvermogen voordeden, welke toetsing mede de basis vormde voor de gemaakte aanpassing. Zo vonden de verhogingen naar 60 percent in het jaar 2005 en naar 75 percent in 2007 plaats op grond van onder meer het rapport “Bedrijfsoverdracht: continuïteit door fiscaliteit” dat over de toepassing van de regeling is uitgebracht en waarin een stijgend aantal bedrijfsoverdrachten aan de orde was (brief van 12 juli 2004, Kamerstukken II 2003/04, nr. 28 607, nr. 66, V N 2004/37.7). Conclusie was dat de regeling grosso modo in lijn met haar uitgangspunt werd toegepast, al was bij de vormgeving uit overwegingen van eenvoud en doelmatigheid gekozen voor een generiek karakter. Een uitbreiding van de regeling was in het licht van het toenemend aantal overdrachten gewenst (Nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2005, Kamerstukken II 2004-2005, nr. 29 767, nr. 14, bladzijden 38-39). De verhoging naar 75 percent vond uiteindelijk plaats naar aanleiding van een amendement (Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 36). De verruiming van de vrijstelling in 2010 naar 83 (in het wetsvoorstel aanvankelijk 90) en 100 percent heeft vervolgens plaatsgevonden na signalen ontvangen van individuele ondernemers, koepelorganisaties en vanuit de wetenschap. Zo kon het belasten van de zakelijke goodwill in de praktijk tot complicaties leiden (Nota naar aanleiding van het nader verslag op het wetsvoorstel Wijziging Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten, Kamerstukken II 2009/10, nr. 31 930, nr. 13). Daarbij heeft de

wetgever nadrukkelijk overwogen dat een verruiming van de al bestaande uitstelregeling niet het beoogde effect zou hebben (Nota naar aanleiding van het verslag op het wetsvoorstel Wijziging Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten, Kamerstukken II 2008/09, nr. 31 930, nr. 9). Ten einde voor – vooral – kleinere ondernemingen de administratieve lasten te beperken en discussies omtrent liquidatiewaarde en going concernwaarde te voorkomen is, bij amendement (Kamerstukken II 2009/10, 31 390, nr. 53), een 100% vrijstelling in de Wet opgenomen voor ondernemingsvermogens tot € 1.000.000 (2010).

4.11. Uit de wetsgeschiedenis en de aldaar vermelde rapporten volgt dat de wetgever zich bij zowel de oorspronkelijke vormgeving van de bedrijfsopvolgingsregeling als ook in latere jaren voldoende rekenschap heeft gegeven van de aanwezigheid van de te bestrijden liquiditeitsproblemen in de praktijk en hiernaar heeft gehandeld.

4.12. Al met al geeft het vorenstaande onvoldoende grond om te constateren dat de door de wetgever gemaakte keuzen elke redelijke grond missen. Ook met betrekking tot geschilpunt 3.1.3 is het gelijk derhalve aan de Inspecteur.

4.13. Wat geschilpunt 3.1.4 betreft, is het gelijk eveneens aan de Inspecteur. Artikel 40, lid 2, van de Grondwet – de Wet bevat overigens geen daarmee corresponderende vrijstelling – heeft als achtergrond dat een duidelijke scheiding tussen de functionele kosten van het koningschap en uitgaven in de meer particuliere sfeer voor de koning niet op verantwoorde wijze is te maken. Bij het koningschap zijn het functionele en het persoonlijke aspect niet te scheiden. Tevens is destijds in de memorie van toelichting in Kamerstukken II 1969-1970, 10 683, nr. 3, bladzijden 6-8, en in de memorie van antwoord nr. 5 op bladzijde 3 overwogen dat aldus een regeling getroffen wordt die aansluit bij hetgeen gebruikelijk was in andere westerse monarchieën.

4.14. Tegen de berekende heffingsrente zijn geen zelfstandige grieven ingebracht.

5. Slotsom

Bij de uitspraak van de Rechtbank is het beroep terecht ongegrond verklaard.

6. Kosten

Voor een kostenveroordeling als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht vindt het Hof geen aanleiding.

7. Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan door mr. M.G.J.M. van Kempen, voorzitter, mr. A.J. Kromhout en mr. B.F.A. van Huijgevoort in tegenwoordigheid van mr. W.J.N.M. Snoijink als griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 5 maart 2013.

De griffier, De voorzitter,

(W.J.N.M. Snoijink) (M.G.J.M. van Kempen)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 13 maart 2013.

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 Den Haag

(bezoekadres: Kazernestraat 52).

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. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de 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.