

# ECLI:NL:GHARL:2017:4090

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	16-05-2017
Datum publicatie	26-05-2017
Zaaknummer	16/00824
Formele relaties	Eerste aanleg: <a href="#">ECLI:NL:RBGEL:2016:3064</a> , Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Erfbelasting. Fictieve verkrijging ex art. 13a SW 1956. Discriminatie? Toepassing bedrijfsopvolgingsfaciliteit? Geen aanmerkelijk belang.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

## Uitspraak

### GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

Afdeling belastingrecht

Locatie Arnhem

nummer 16/00824

uitspraakdatum: **16 mei 2017**

### Uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

**[X]** te **[Z]** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 9 juni 2016, nummer AWB 15/5858, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Eindhoven** (hierna: de Inspecteur)

### 1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1 De Inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag erfbelasting opgelegd voor het jaar 2013 voor een belaste verkrijging van € 114.538 (hierna: de aanslag). Daarbij is bij beschikking € 2.007 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij in één geschrift verenigde uitspraken op bezwaar de bezwaren ongegrond verklaard.
- 1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraken op bezwaar in beroep gekomen. De rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank) heeft het beroep bij uitspraak van 9 juni 2016 ongegrond verklaard.
- 1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5 Tot de stukken van het geding behoren, naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft alsmede alle stukken die nadien, al dan niet met bijlagen, door partijen in hoger beroep zijn overgelegd.
- 1.6 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 6 april 2017 te Arnhem. Daarbij is drs. [A] RB, als de gemachtigde van belanghebbende, verschenen, alsmede, namens de Inspecteur, drs. [B] , ter bijstand vergezeld van mr. [C] en mr. [D] .
- 1.7 Partijen hebben een pleitnota overgelegd.
- 1.8 Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

## 2 De vaststaande feiten

- 2.1 [in] 2013 is een broer van belanghebbende, [E] (hierna: erflater), overleden. Erflater was ongehuwd en liet drie kinderen (hierna: de kinderen) achter. De kinderen zijn de enig erfgenamen.
- 2.2 Erflater bezat de helft van de aandelen in B.V. [F] (hierna: de BV). De andere helft van de aandelen in de BV wordt door belanghebbende gehouden.
- 2.3 Bij het opleggen van de aanslagen erfbelasting ten aanzien van de kinderen is wat betreft de aandelen in de BV de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (hierna: BOF), zoals opgenomen in hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956 (hierna: SW), toegepast.
- 2.4 Op de balans van de BV was voor zowel erflater als belanghebbende een pensioenvoorziening opgenomen. Door het overlijden van erflater is zijn pensioenvoorziening vrijgevallen; de waarde in het economische verkeer bedroeg op overlijdensdatum € 292.630. De waarde van de aandelen in de BV is daardoor gestegen. De compensabele verliezen van de BV bedragen per 1 januari 2013 € 173.920.
- 2.5 Bij de vaststelling van de aanslag heeft de Inspecteur op grond van artikel 13a van de SW de in 2.4 bedoelde waardestijging voor de helft als een belaste fictieve verkrijging in aanmerking genomen, waarop de BOF niet is toegepast. De aanslag is als volgt berekend:

Waarde pensioenvoorziening erflater	€ 292.630
Af: latente Vpb-claim 15%	€ 43.895 -/-
Saldo	€ 248.735
Af: latente IB-claim 6,25%	€ 15.545 -/-
Saldo	€ 233.190
Gerechtigdheid belanghebbende (50%)	€ 116.595
Wettelijke vrijstelling	€ 2.057 -/-
Belaste verkrijging	€ 114.538
Erfbelasting 30%	€ 34.361
Belastingrente	€ 2.007
Te betalen	€ 36.368

- 2.6 Bij uitspraken op bezwaar van 25 augustus 2015 zijn de aanslag en de beschikking belastingrente gehandhaafd.
- 2.7 De Rechtbank heeft geoordeeld dat de verkrijging wordt aangemerkt als een verkrijging in verband met aandelen die belanghebbende zelf al vóór het overlijden van erflater had, dat de aandelen worden geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen, dat een verkrijging in de zin van artikel 13a van de SW niet automatisch een verkrijging als bedoeld in artikel 35c van de SW is, dat de verkrijgingsfictie niet tevens een bezitsfictie impliceert, in die zin dat de aandelen worden geacht in het bezit van de erflater te zijn geweest voorafgaand aan zijn overlijden, dat met het verdampen van de verrekenbare verliezen rekening moet worden gehouden, dat het onzeker is of de BV in de toekomst winst gaat realiseren, dat de BV niet over de gehele vrijval vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) heeft betaald, dat het extra bedrag aan Vpb wordt verschuldigd op verschillende toekomstige tijdstippen en daarom naar de contante waarde op de peildatum in aanmerking wordt genomen en dat rekening mag worden gehouden met een latente Vpb van 15% en latente inkomstenbelasting (hierna: IB) van 6,25%. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

### **3 Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen**

- 3.1 In geschil is of de toepassing van artikel 13a van de SW in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Zo nee, dan is in geschil of op de fictieve verkrijging van artikel 13a van de SW de BOF van toepassing is. Zo nee, dan is nog in geschil of bij het bepalen van de waarde van de fictieve verkrijging rekening moet worden gehouden met de nominale dan wel latente bedragen aan Vpb en IB.
- 3.2 Beide partijen hebben voor hun standpunten aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.
- 3.3 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de uitspraken op bezwaar en tot vernietiging van de aanslag en de beschikking belastingrente dan wel tot vermindering van de aanslag tot een belaste verkrijging van € 87.789 en dienovereenkomstige vermindering van de beschikking belastingrente.
- 3.4 De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

### **4 Beoordeling van het geschil**

#### *Gelijkheidsbeginsel*

- 4.1 Belanghebbende betoogt dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden omdat bij een vennootschap onder firma (hierna: vof) met lijfrenteverplichtingen voor de firmanten op de balans de langstlevende firmant niet op grond van artikel 13a van de SW wordt belast en dat dit artikel daarom in het onderhavige geval buiten toepassing moet worden gelaten.
- 4.2 Het betoog van belanghebbende faalt. Naar het oordeel van het Hof is de situatie van een pensioenvoorziening op de balans van een – zoals hier – vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld zowel feitelijk als juridisch niet gelijk aan die van een lijfrenteverplichting op de balans van een vof.

#### *BOF van toepassing?*

#### 4.3 Artikel 13a van de SW luidt, voor zover van belang:

“1. Indien aandelen in of winstbewijzen van een vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld in waarde zijn gestegen door het overlijden van de erflater en deze aandelen of winstbewijzen worden gehouden door een ander dan de erflater, worden deze geacht door de houder krachtens erfrecht te zijn verkregen, waarbij deze aandelen of winstbewijzen voor het bedrag van de bedoelde waardevermeerdering in aanmerking worden genomen.

2. Het eerste lid vindt slechts toepassing indien:

a. de aandelen of winstbewijzen behoren tot een aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, en

b. de houder van de aandelen of winstbewijzen de partner van de erflater is of behoort tot diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partners.”

#### 4.4 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. Eén van de voorwaarden voor toepassing van de BOF is opgenomen in artikel 35c, lid 1 en onderdeel c, van de SW:

“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;”

#### 4.5 Met de Rechtbank is het Hof van oordeel dat niet is voldaan aan de in 4.4 opgenomen wettelijke voorwaarde. Weliswaar wordt onder de verkrijging van ondernemingsvermogen verstaan de verkrijging van aandelen in een vennootschap die een onderneming drijft maar tevens is vereist dat de verkregen aandelen in de vennootschap bij de erflater behoorden tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

#### 4.6 De aandelen van belanghebbende in de BV, waarop de onderhavige fictieve verkrijging ziet, behoorden niet tot het aanmerkelijk belang van erflater. 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.

#### 4.7 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.

#### 4.8 Het betoog van belanghebbende dat, naar het Hof begrijpt, sprake is van een verkrijging van

vermogensbestanddelen die bij de erflater behoren tot een aanmerkelijk belang omdat de BV een lagere verplichting heeft dan vóór het overlijden van erflater waardoor belanghebbende een groter aandeel in het totale ondernemingsvermogen krijgt, faalt omdat er geen ondernemingsvermogen is overgegaan, enkel de waarde van de aandelen van belanghebbende in de BV is gestegen. Hierbij merkt het Hof nog op dat als het betoog van belanghebbende zou worden gevolgd en de waardestijging reeds zou leiden tot overgang van ondernemingsvermogen, artikel 13a van de SW overbodig zou zijn.

- 4.9 In de Nota naar aanleiding van het Verslag (Kamerstukken II, 2008-2009, nr. 31930, nr. 9, blz. 106) is onder meer het volgende opgemerkt:

“Uiteraard is voor een fictieve verkrijging op grond van artikel 10, zoals op iedere fictieve verkrijging van ondernemingsvermogen – de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar – een beroep op de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling mogelijk.”

Hieruit kan naar het oordeel van het Hof niet worden afgeleid 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 is genoemd.

- 4.10 Belanghebbende heeft voorts 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).”

- 4.11 Het hiervoor bedoelde Besluit is inwerking getreden op 1 februari 2013 zodat dit ten tijde van het overlijden van erflater 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, gelijklopend zodat het Hof hiervan uit zal gaan. In de bewoordingen van voormelde paragraaf kan naar het oordeel van het Hof niet 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 van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M, kan daarom niet 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.

#### *Nominale of latente Vpb en IB?*

- 4.12 Belanghebbende betoogt dat bij het bepalen van de waarde van de fictieve verkrijging rekening moet worden gehouden met de nominale bedragen aan Vpb en IB, respectievelijk 20% en 25%.
- 4.13 In de Nota naar aanleiding van het Verslag (Kamerstukken II, 2002-2003, nr. 28488, nr. 5, blz. 2, 3) is onder meer het volgende opgemerkt:

“De fictieve verkrijging omvat alle aandelen die gehouden worden door een ander dan de erflater, indien deze aandelen door het overlijden in waarde zijn gestegen; aan die aandelen wordt voor

de heffing van successierecht echter een waarde toegekend die gelijk is aan de waardestijging door het overlijden. Deze waardestijging ten gevolge van het overlijden van de erflater kan het gevolg zijn van het vrijvallen van pensioenverplichtingen, maar kan ook andere oorzaken hebben zoals het vervallen van de in paragraaf 3.1 van de brief genoemde lijfrenteverplichtingen. Voorzover (materiële) verschuldigheid van vennootschapsbelasting van invloed is op de waarde van de aandelen wordt deze uiteraard meegenomen in de bepaling van de waardestijging. Ter zake van de fictieve verkrijgingen ingevolge artikel 13a zijn, zoals bij alle fictieve verkrijgingen, ook de bepalingen inzake belastinglatenties in artikel 20, vijfde en zesde lid, van de Successiewet 1956 van toepassing.”

- 4.14 Ingevolge artikel 13a van de SW dient de door het overlijden van erflater ontstane waardestijging van de aandelen in de BV te worden belast. Daarbij geldt als uitgangspunt de (materiële) verschuldigheid van Vpb die van invloed is op de waarde van de aandelen. In het onderhavige geval bedragen de compensabele verliezen per 1 januari 2013 € 173.920 (zie 2.4) en zijn deze door de vrijval van de pensioenvoorziening op 18 januari 2013 volledig gecompenseerd. Dit heeft geleid tot een belastbaar bedrag van € 3.284 waarop een tarief van 20% van toepassing is. De Inspecteur heeft bij de berekening van de fictieve verkrijging een latente Vpb-claim van 15% toegepast. De Inspecteur heeft daardoor een hoger bedrag (te weten € 43.895) in aftrek gebracht dan de als gevolg van de vrijval materieel verschuldigde Vpb. Nu belanghebbende niet heeft onderbouwd waarom de door de Inspecteur berekende fictieve verkrijging desondanks te hoog zou zijn, slaagt deze grief van belanghebbende niet.
- 4.15 Voor de IB volstaat het Hof met verwijzing naar 4.13 waaruit volgt dat artikel 20, leden 5 en 6, van de SW van toepassing zijn. Op de fictieve verkrijging dient, zoals de Inspecteur terecht heeft gedaan, 6,25% latente IB in mindering te worden gebracht.

#### *Belastingrente*

- 4.16 Het hoger beroep wordt mede geacht te zijn gericht tegen de beschikking belastingrente. Belanghebbende heeft tegen die beschikking geen zelfstandige grieven aangevoerd. Nu de aanslag in stand wordt gelaten, ziet het Hof geen grond voor een vermindering van de in rekening gebrachte belastingrente.

#### *Slotsom*

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

## **5 Proceskosten**

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

## **6 Beslissing**

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. B.F.A. van Huijgevoort, voorzitter, mr. A.P.M. van Rijn en mr. W.E.M. van Nispen tot Sevenaer, in tegenwoordigheid van mr. Y. Postema-van der Koogh als griffier.

De beslissing is op **16 mei 2017** in het openbaar uitgesproken.

De griffier is verhinderd deze uitspraak mede te ondertekenen.

De voorzitter,

(B.F.A. van Huijgevoort)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op: 19 mei 2017

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.**

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.