

# ECLI:NL:GHDHA:2018:794

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	03-04-2018
Datum publicatie	19-04-2018
Zaaknummer	BK-17/00030
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2016:17102, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	<p>Bedrijfsopvolgingsfaciliteit (art. 35b Successiewet 1956) van toepassing op schenking van een belang in een grote onroerendgoedportefeuille met verschillende winkelcentra, kantoorgebouwen en bedrijfshallen, die voor een gedeelte binnen de BV, de maatschappen en de dochtervennootschappen zijn ontwikkeld en die zijn verhuurd en na een aantal jaren weer zijn dan wel worden verbeterd, herontwikkeld en ‘vernieuwbouwd’. Belanghebbende heeft ondernemingsvermogen verkregen. In dit geval is aan de plusarbeid- en de plusrendementstoets voldaan. Ook feiten en/of omstandigheden die zich hebben voorgedaan vóór het tijdstip van de schenking kunnen hun licht kunnen werpen op de toestand op het moment van de schenking.</p>
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 19-04-2018

## Uitspraak

### GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht  
meervoudige kamer  
nummer BK-17/00030

### Uitspraak van 3 april 2018

het geding tussen:

**[X] te [Z] (Myanmar), belanghebbende,**

(gemachtigden: P.A. Schut en R.T.A. Pak)

en

## **de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Rotterdam, de Inspecteur,**

(vertegenwoordigers: M . Breemans, M .E. Entjes en H.C.B.A. M . Mathijssen)

inzake het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 1 december 2016, nummer SGR 16/2213, betreffende de onder 1.1 vermelde aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag.

### **Aanslag, navorderingsaanslag, bezwaar en geding in eerste aanleg**

- 1.1. De Inspecteur heeft, na aanvankelijk aan belanghebbende een aanslag in de schenkbelasting van nihil te hebben opgelegd, met dagtekening 9 december 2014 aan hem een navorderingsaanslag in de schenkbelasting opgelegd ter zake van hetgeen belanghebbende krachtens schenking heeft verkregen van [A] en [B] (de navorderingsaanslag). Het bedrag van de navorderingsaanslag is € 54.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar de navorderingsaanslag gehandhaafd.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de navorderingsaanslag verminderd tot € 7, de Inspecteur veroordeeld tot vergoeding van € 866 proceskosten aan belanghebbende en de vergoeding van € 46 griffierecht gelast.

### **Loop van het geding in hoger beroep**

- 2.1. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 14 november 2017, gehouden te Den Haag. Aldaar zijn beide partijen verschenen. Ter zitting is tevens behandeld het hoger beroep van [C] , de broer van belanghebbende (Hofkenmerk BK-17/00031). Voor zover in die zaak door partijen stukken zijn overgelegd, worden die stukken geacht ook in de onderhavige procedure te zijn overgelegd. Tevens wordt hetgeen door partijen in die zaak voor het overige is aangevoerd, aangemerkt als te zijn aangevoerd in de onderhavige zaak. Van het verhandelde ter zitting is door de griffier één proces-verbaal opgemaakt.

### **Vaststaande feiten**

- 3.1. De vader van belanghebbende ( [A] , hierna: [A] ) heeft op 27 maart 1991 de vennootschap [D] B.V. (ook: de BV) opgericht. [A] heeft daarbij zijn belangen in de hieronder in de linkerkolom

vermelde maatschappen in de BV ingebracht. Op het moment van de onder 1.1. vermelde schenking had de BV de hieronder in de rechterkolom vermelde belangen in de maatschappen:

Maatschap [E] 19,20 percent

Maatschap [F] 5,00 percent

Maatschap [G] 11,69 percent

Maatschap [H] 25,00 percent

Maatschap [I] 6,39 percent.

Daarnaast had de BV ten tijde van de schenking een belang van 6,25 percent in [J] Vastgoed B.V. en een belang van 26,81 percent in [K] B.V. [K] B.V. hield 24,7 percent van de aandelen in [L] Beheer BV.

3.2. Blijkens de statuten zoals deze luiden na de statutenwijziging van 24 juni 2013 heeft de BV tot doel:

a. a) het beheren, exploiteren en beleggen van onroerend goed, zulks direct of door middel van andere ondernemingen of vennootschappen, zowel in Nederland als daarbuiten, alsmede het beheren van en beleggen in alle vormen van vermogenswaarden en voorts de handel in effecten, valuta en commodity's, alsmede in alle gebruiks- en verbruiksartikelen en grondstoffen met alle aan het voorgaande verwante activiteiten, waaronder begrepen het geven van adviezen, alles in de ruimste zin;

b) het oprichten van, het samenwerken met, het deelnemen in, het overnemen van en het voeren van bestuur over andere vennootschappen en ondernemingen;

c) het doen financieren, ook door middel van het stellen van zekerheden, van andere vennootschappen en ondernemingen;

d) het verkrijgen, beheren en vervreemden van registergoederen en roerende zaken, effecten en andere waardepapieren, het (hoofdelijk) ter leen opnemen en ter leen verstrekken van gelden, het stellen van zekerheid ook voor schulden van derden;

e) het verstrekken van (periodieke) uitkeringen, het uitvoering geven aan pensioenregelingen en het aangaan van lijfrenteovereenkomsten; en het verrichten van al hetgeen met het vorenstaande verband houdt of daartoe bevorderlijk kan zijn.

3.3. [A] en zijn echtgenote ( [B] , hierna: [B] ) hebben op 30 augustus 2013 aan ieder van hun twee zonen, belanghebbende en zijn broer ( [C] , hierna: [C] ) één (certificaat) aandeel in de BV geschonken ter waarde van € 545 en een bedrag in contanten gelijk aan het voor 2013 van schenkbelasting vrijgestelde bedrag.

3.4. Ter zake van deze schenkingen zijn op 13 september 2013 aangiften schenkbelasting ingediend, waarbij belanghebbende en [C] een verzoek hebben gedaan om toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (ook: Bof) van artikel 35b en volgende van de Successiewet 1956 (SW 1956). De aangiften luiden:

Bruto verkrijging € 5.686

Af: vrijstelling art. 33.1.5 SW € 5.141 -/-

Netto verkrijging € 545

Af: voorwaardelijke vrijstelling art. 35b. 1 .b SW € 469 -/-

Belaste verkrijging € 76

Verschuldigde schenkbelasting € 7.

Bij niet-toepassing van de Bof is € 54 schenkbelasting (10% van € 545) verschuldigd.

3.5. De Inspecteur heeft bij de regeling van de aanslagen van belanghebbende en [C] de verschuldigde belasting voor ieder van hen berekend op € 54. Toch heeft hij beiden nihilaanslagen opgelegd. Naar aanleiding van bezwaren van belanghebbende en [C] tegen deze aanslagen,

heeft de Inspecteur van ieder van hen € 54 aan schenkbelasting nagevorderd.

3.6. [A] is bouwkundig ingenieur (leeftijd 85 jaar). Hij ontvangt een periodieke uitkering van de BV. Aan werkzaamheden voor de BV besteedt hij dagelijks ongeveer vier uren aan het doornemen van de financiële berichten via krant en internet, het lezen en beantwoorden van e-mailberichten en post, het voeren van telefonisch overleg en het eenmaal in de twee weken bezoeken van één van de vastgoedprojecten van de maatschappen. Daarnaast woont hij vergaderingen van de maatschappen en BV's bij, neemt alle stukken en financiële overzichten door en adviseert de andere maten, zoals hij ook geadviseerd wordt door de andere maten.

3.7. De activiteiten van de maatschappen betreffen:

#### *Maatschap [G]*

De maatschap exploiteert het [G] in [N] . Zij heeft het [G] zelf ontwikkeld en in exploitatie genomen in 1970-1971. De bouwsom bedroeg fl. 8.000.000. Tussen 1988 en 2004 werd onder andere een renovatie in eigen beheer uitgevoerd. De kosten voor dit project bedroegen fl. 2.200.000.

Namens de B.V. is [C] managing partner van de maatschap. Zijn werkzaamheden bestaan onder andere uit:

- het regelmatig bezoeken van het gebouw voor de beoordeling van schoonmaak-, onderhouds- en renovatiewerkzaamheden;
- het aanvragen van offertes, het verstrekken van opdrachten en het begeleiden van aannemers en installateurs;
- het zoeken en selecteren van de huurders alsmede het voeren van onderhandelingen over huurcontracten, huurprijzen en faciliteiten voor de huurders (o.a. de [O] );
- het voorbereiden, bijwonen en voorzitten van bijeenkomsten met de administrateur en de maatschap;
- het doen van onderzoek naar herontwikkeling in de nabije toekomst.

#### *Maatschap [F]*

De maatschap exploiteert een grootschalig kantoorgebouw/bedrijfspannd aan de [F] in [P] Het is in de zeventiger jaren door de maatschap gebouwd. In verband met gedeeltelijke leegstand van het gebouw alsmede een faillissement en een reorganisatie van twee grote huurders heeft de maatschap de bestemming van de begane grond gewijzigd van kantoor- en bedrijfsruimten naar uitsluitend bedrijfsruimten. Er zijn in dit kader in 2007 en 2008 verschillende onderzoeken uitgevoerd en opdrachten gegeven. De gemeente heeft een woonbestemming afgewezen, omdat het gebouw gelegen is in een gebied met een industriële functie. Het gebouw is in 2008 en 2009 deels verdeeld in kleine eenheden voor bijvoorbeeld ZZP'ers. Een ander deel is in 2013 en 2014 herontwikkeld volgens het "Co Working" concept (geheel gemeubileerd, huurabonnement en betalen per gebruikt uur), inclusief het creëren van een vergaderruimte en een ontvangstruimte. Dit heeft geresulteerd in vermindering van de leegstand en het behoud van een positieve cashflow. De maatschap probeert opnieuw een bestemmingswijziging te realiseren, maar de gemeente heeft een woonbestemming vooralsnog afgewezen.

#### *Maatschap [E]*

De maatschap exploiteert het winkelcentrum [E] in [E] . Het winkelcentrum is in opdracht van de maatschap ontwikkeld en gebouwd in 1966. In 1988 en 2002 hebben diverse uitbreidingen en ontwikkelingen van het winkelcentrum plaatsgevonden. De maatschap heeft ruim 10 jaar onderhandeld met de gemeente [E] , de betrokken woningbouwvereniging en andere belanghebbenden. Inzet van de onderhandelingen was een grootschalige herontwikkeling van het winkelcentrum en de omliggende wijk. In deze periode zijn verschillende plannen uitgewerkt, onderzoeken gedaan, samenwerkingsovereenkomsten gesloten en opdrachten verstrekt aan architecten. Toen het gezamenlijke plan financieel niet haalbaar bleek heeft de maatschap

besloten op eigen kracht tot revitalisatie van het winkelcentrum over te gaan. Begin 2016 is daarvoor een omgevingsvergunning verleend. De werkzaamheden zijn in het voorjaar van 2016 gestart en in dat jaar afgerond. De (begrote) kosten bedroegen ruim € 2.000.000.

#### *Maatschap [H]*

De maatschap exploiteert een bedrijfspand aan de [R] in [H] . De maatschap heeft het pand casco gekocht en vervolgens afgebouwd. Door actieve betrokkenheid van de maten is geen sprake van leegstand en achterstallige huren. Het pand en de huurder worden regelmatig bezocht om de stand van zaken te bespreken, eventuele problemen op te lossen en zelf te beoordelen in hoeverre (onderhouds)werkzaamheden nodig zijn. In 2012 is dit pand grondig gerenoveerd, waarbij tevens de bestemming is gewijzigd van bedrijfshal met kantoor naar bedrijfshal met woning. Hierdoor is het pand in 2013 weer verhuurd. De renovatie is intensief begeleid door de B.V.

#### *Maatschap [I]*

De maatschap exploiteert winkels aan de [I] in [S] . Door de inspanningen van de maten en goede contacten met de huurders zijn de winkels verhuurd en is er geen sprake van leegstand en/of huurachterstanden. De managing partner van de maatschap is [T] B.V. (een dochter van [U] ).

#### *[L] Beheer B.V.*

In 2008 heeft de B.V. samen met enkele bedrijven van familieleden via [K] een belang in [L] Beheer B.V. ( [L] ) verworven. [L] was de onroerendgoedafdeling van de [V] Groep in [W] ( [V] ). Het doel van de samenwerking was via de wederzijdse kennis en expertise onroerend goed te ontwikkelen, te bouwen en te exploiteren. Door het plotselinge faillissement van [V] in 2009 moest worden onderhandeld met curatoren en de banken. Binnen [L] is vervolgens een nieuwe organisatie opgezet voor het contact met de huurders en de exploitatie van het onroerend goed. [L] exploiteert kantoorgebouwen in [Y] , [A1] en [B1] . Voor de herontwikkeling van het kantoorgebouw in [Y] is in 2013/2014 samenwerking gezocht met [C1] B.V. Besloten is om niet langer uit te gaan van één huurder. maar het gebouw geschikt te maken voor meerdere huurders. De contracten zijn flexibeler gemaakt. Verder is samenwerking gezocht met een andere makelaar, die met flexibele huurcontracten weet om te gaan en daar huurders heeft weten te vinden. Een deel van het kantoorgebouw (in het souterrain) dat moeilijk individueel is te verhuren, is geschikt gemaakt voor gebruik door alle huurders. Deze ruimten kunnen ook per dag aan derden worden verhuurd om het gebouw meer in de belangstelling te krijgen. De aandeelhouders van [L] begeleiden deze wijze van werken actief, bijvoorbeeld bij het aangaan van nieuwe contracten en het verlengen van bestaande contracten. Door het faillissement van [V] en verplichtingen aan de banken is de doelstelling tot verdere ontwikkeling van [L] (vooralnog) uitgebleven.

#### *[J] Vastgoed B.V.*

De B.V. participeert sinds 2012 voor 6,25% in [J] Vastgoed B.V. ( [J] ). De doelstelling van [J] is onder meer het ontwikkelen, beheren en exploiteren van onroerend goed.

[J] heeft twee vakantieparken in Duitsland in eigendom, die bedrijfsmatig worden geëxploiteerd, te weten [D1] en [E1] . Namens de B.V. bezoekt [C] de parken regelmatig om de stand van zaken te beoordelen.

## **Oordeel van de Rechtbank**

4. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard en daartoe het volgende overwogen:

“11. De rechtbank overweegt allereerst dat ingevolge het bepaalde in artikel 8:7, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht in beginsel de rechtbank Noord-Holland bevoegd is over onderhavig geschil te oordelen. Ter zitting hebben partijen verklaard ermee akkoord te gaan dat de behandeling

bij de rechtbank Den Haag plaatsvindt.

12. Artikel 35b van de Wet luidt voor zover van belang:

"1. Indien tot de verkrijging ondernemingsvermogen behoort als bedoeld in artikel 35c, dat wordt verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging als bedoeld in het vijfde lid, wordt op verzoek van de verkrijger een voorwaardelijke vrijstelling verleend van:

a. indien de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming waarop de verkrijging betrekking heeft € 1 028.032 niet te boven gaat: 100%;

(...)

Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot hetgeen voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een objectieve onderneming. Daarbij kan worden bepaald in hoeverre tot die objectieve onderneming tevens worden gerekend vermogensbestanddelen die worden ter beschikking gesteld aan een samenwerkingsverband en vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel d.

(...)

5. Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt onder een bedrijfsopvolging verstaan: een verkrijging van ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35c, van een erflater of schenker die voldoet aan de bezitstermijn als bedoeld in artikel 35d, mits de verkrijger gedurende vijf jaren voldoet aan het voortzettingvereiste, bedoeld in artikel 35e.

6. Ingeval op enig tijdstip binnen vijf jaren na de verkrijging van het ondernemingsvermogen niet meer of niet meer geheel wordt voldaan aan het voortzettingvereiste, vervalt in zoverre de voorwaardelijke vrijstelling.

7. De verzoeken, bedoeld in het eerste en tweede lid, worden gelijktijdig met de aangifte gedaan."

13. Artikel 35c van de Wet luidt voor zover van belang:

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

a. een onderneming als bedoeld in artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, of een gedeelte daarvan;

b. een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001, of een gedeelte daarvan;

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".

14. Voor de beantwoording van de vraag of [belanghebbende] recht heeft op de BOF is doorslaggevend of de vennootschap, waarin het aandeel is verkregen, een onderneming drijft als bedoeld in artikel 35c van de Wet. De activiteiten van de vennootschap moeten kunnen worden aangemerkt als een onderneming in materiële zin, waarvan sprake is bij aanwezigheid van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die is gericht op het deelnemen aan het maatschappelijk productieproces/economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Bij exploitatie van

onroerende zaken geldt in dat verband dat de in dit kader te verrichten of verrichte arbeid naar aard en omvang meer moet hebben omvat dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is, met als doel het behalen van een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat. Ingevolge het vijfde lid van artikel 35c van de Wet moeten de activiteiten van de deelnemingen in de maatschappen worden toegerekend aan de BV.

15. Op [belanghebbende], die een beroep doet op de BOF, rust de last om feiten en omstandigheden aannemelijk te maken op basis waarvan kan worden geoordeeld dat de vennootschap een onderneming drijft.

16. De BV is één van de maten in de Maatschap [E] (de maatschap) die in 1966 in eigen beheer het winkelcentrum [E] (het winkelcentrum) ontwikkelde, bouwde en vervolgens in exploitatie nam. Tussen 1988 en 2002 was sprake van diverse uitbreidingen en plannen tot herontwikkeling van het winkelcentrum en in dat kader hebben de gemeente, de maatschap en de woningbouw in 2005 aan een stedenbouwkundig bureau de opdracht gegeven om een studie uit te voeren naar mogelijkheden voor de herontwikkeling van het winkelcentrum en de gehele wijk [E]. In 2007 bleek dat de kosten voor een totale herontwikkeling van de wijk werden begroot op € 45 miljoen welke kosten voor rekening van de maatschap en de woningbouw zouden komen. Het doel van de herontwikkeling was de modernisering van het voorzieningenniveau, differentiatie en uitbreiding van het woningbestand, verbetering van de openbare ruimte, verbetering van de bevoorradingsmogelijkheden en parkeergelegenheid alsmede het voorzien in de behoefte van meer vierkante meters voor de winkeliers. Deze plannen werden met actieve betrokkenheid van de maatschap behandeld in de verschillende buurtcommissies en in de gemeenteraad. In 2009 sloten de gemeente, de maatschap en de woningbouw een samenwerkings- en een vaststellingsovereenkomst [F1] (het project) om hun rechten en verplichtingen vast te leggen. Een stuurgroep werd opgericht waarin de heer [M] namens de maatschap zitting nam. De dagelijkse leiding van het project was in handen van twee personen namens de woningbouw en de heren [G1] en [H1] namens de maatschap. Omdat twijfels rezen over de haalbaarheid van het plan, werd de verkoop van de woningen stilgelegd en werd in 2010 gezocht naar alternatieven om de kosten te verlagen. In 2011 werd de samenwerkingsovereenkomst ontbonden omdat het project geen doorgang kon vinden. De maatschap besloot echter in 2012 tot revitalisering van het winkelcentrum, benaderde een architect en werkte nieuwe plannen en begrotingen uit. Blijkens de jaarstukken zijn in 2013 de voorbereidingen gestart voor het revitalisatieproject en heeft activering van de betreffende kosten plaatsgevonden. Daarnaast is er een voorziening groot onderhoud gevormd. In 2013 heeft de heer [G1] een vergoeding ontvangen voor de activiteiten die hij in dit kader heeft verricht. In 2016 zijn bouwvergunningen verleend, aanbestedingen verricht, is een aannemer geselecteerd en is gestart met de herontwikkeling, waaronder het ontwikkelen van voor de verkoop bestemde woningen.

17. De rechtbank overweegt dat aan de activiteiten in de periode tot en met 2007 geen betekenis toekomt bij de beoordeling van de in geschil zijnde vraag. Deze activiteiten liggen te ver verwijderd van het moment van de schenking. Zie ook de uitspraak van het Hof Den Haag van 1 juli 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2167.

18. De werkzaamheden die de maatschap daarna verricht, zijn onder meer de dagelijkse leiding van het project, het onderhouden van contacten met omwonenden, de woningbouw en de gemeente, het uitoefenen van de dagelijkse leiding, het zitting nemen in een klankbordgroep en het zoeken naar een architect en aannemer, het regelen van bestemmingswijzigingen, bouwvergunningen en aanbestedingen. De rechtbank overweegt dat deze activiteiten niet enkel zijn verricht met het oog op de verkoop en verhuur van de onroerende zaken die onderdeel zijn van het winkelcentrum, maar ook

omvangrijker zijn geweest dan bij vermogensbeheer gebruikelijk is en zijn gericht op het behalen van een hoger rendement. Bovendien wordt met de ontwikkeling van voor de verkoop bestemde objecten een groter risico gelopen. Er is daarom sprake van het drijven van een materiële onderneming.

19. Daarbij neemt de rechtbank in overweging het belang van 26,81 procent dat de BV in [I1] BV heeft, die weer 24,7 procent van de aandelen in [C] BV bezit. De BV heeft [I1] BV samen met enkele andere bedrijven opgericht. [C] BV heeft onder meer tot doel het beleggen van gelden in onroerende goederen, het (ver)kopen, vervreemden, verkrijgen en bezwaren van onroerende goederen, alsmede het ontwikkelen van projecten. Mede als gevolg van het faillissement van de verkoper van de participatie in [C] BV heeft [I1] BV naast het voorkomen van gerechtelijke procedures en onderhandelingen met curatoren en de bank zoveel activiteiten verricht als het opzetten van een nieuwe organisatie, het opnieuw ontwikkelen van het pand, het mogelijk maken van een "all in verhuur" en het onderhouden en leggen van intensieve contacten met (potentiële) huurders, dat moet worden geoordeeld dat ook [I1] BV een materiële onderneming drijft.

20. Het beroep dient daarom gegrond te worden verklaard."

### **Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen**

- 5.1. In geschil is of belanghebbende recht heeft op toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In het bijzonder is in geschil of tot de verkrijging van belanghebbende ondernemingsvermogen behoort dat is verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging.
- 5.2. Belanghebbende beantwoordt de in geschil zijnde vraag bevestigend en de Inspecteur in tegenovergestelde zin.
- 5.3. Voor de (onderbouwing van de) standpunten van partijen verwijst het Hof naar de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde.

### **Conclusies van partijen**

- 6.1. Het hoger beroep van de Inspecteur strekt tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en bevestiging van de uitspraak op bezwaar.
- 6.2. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

### **Beoordeling van het hoger beroep**

- 7.1. In artikel 35b SW 1956 is geregeld onder welke voorwaarden en tot welke bedragen voorwaardelijke vrijstelling van schenkbelasting ter zake van de verkrijging van ondernemingsvermogen in het kader van een bedrijfsopvolging wordt verleend. Partijen houdt met



name verdeeld of belanghebbende een belang in een onderneming heeft verkregen. Onder een bedrijfsopvolging wordt verstaan de verkrijging van ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35c SW 1956 van een erflater die voldoet aan de bezitstermijn als bedoeld in artikel 35d SW 1956, mits de verkrijger gedurende vijf jaren voldoet aan het voortzettingsvereiste, bedoeld in artikel 35e SW 1956 (zie artikel 35b, lid 5, SW 1956). Niet in geschil is dat belanghebbende van [A] en [B] krachtens schenking een vermogensbestanddeel heeft verkregen dat bij [A] en [B] behoorde tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3 van de Wet IB 2001 (zie artikel 35c, lid 1, aanhef en onderdeel c, SW 1956). Evenmin is in geschil dat [A] en [B] in elk van de onder 3.1 genoemde lichamen een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 35c, lid 1, onderdeel b, SW 1956 dan wel een indirect aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 35c, lid 5, SW 1956 hadden. Tenslotte is niet in geschil dat aan het bezitsvereiste en het voortzettingsvereiste is voldaan. Blijft over de vraag of het lichaam waarop het door belanghebbende verkregen belang betrekking heeft – de BV – op de schenkingsdatum een onderneming dreef. Bij de beantwoording van deze vraag dienen de activiteiten van alle onder 3.1. genoemde maatschappen en vennootschappen te worden betrokken.

- 7.2. Van het drijven van een onderneming door de BV op schenkingsdatum is sprake indien en voor zover de BV op die datum een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid vormde die was gericht op het deelnemen aan het maatschappelijk verkeer met het oogmerk winst te behalen. Nu de activiteiten van de BV bestaan uit de exploitatie van onroerende zaken, geldt dat deze activiteiten slechts als het drijven van een onderneming kunnen worden aangemerkt indien zij naar aard en omvang meer hebben omvat dan gebruikelijk is bij een normaal vermogensbeheer, dat wil zeggen dat zij strekten tot het behalen van een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven ging (de 'plus arbeid'-toets en de 'plus rendement'-toets'; vgl. HR 15 april 2016, nr. 15/02829, ECLI:NL:HR:2016:633, BNB 2016/166). In een geval als het onderhavige, waarin naast verhuuractiviteiten ook ontwikkelingsactiviteiten plaatsvinden, is van belang of de ontwikkelingsactiviteiten op zichzelf bezien als het drijven van een onderneming kunnen worden aangemerkt. Bij de beantwoording van deze vraag is de relatieve omvang van de ontwikkelingsactiviteiten in verhouding tot de beleggingsactiviteiten niet beslissend (vgl. HR 10 maart 2017, nr. 16/04190, ECLI:NL:HR:2017:396, BNB 2017/114).
- 7.3. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat belanghebbende, die zich op de faciliteit beroept, de feiten dient te stellen en bij betwisting aannemelijk dient te maken die zijn standpunt kunnen dragen dat hetgeen hij bij de schenking heeft verkregen is aan te merken als ondernemingsvermogen dat is verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende hierin geslaagd.
- 7.4. Het Hof stelt voorop dat bij de beoordeling van de vraag of aan de hiervoor vermelde 'plus arbeid'-toets en 'plus rendement'-toets is voldaan, beslissend is het tijdstip van de schenking, met dien verstande dat feiten en/of omstandigheden die zich hebben voorgedaan vóór dat tijdstip licht kunnen werpen op de toestand op het moment van de schenking.
- 7.5. Het Hof acht verder van belang dat de toetsen worden uitgevoerd op de activiteiten van alle maatschappen en vennootschappen waarin de BV ten tijde van de schenking een aanmerkelijk belang heeft met uitzondering van die van [J], dit laatste omdat de BV het aanmerkelijk belang in [J] op het tijdstip van schenking korter dan vijf jaar had (artikel 35d van de SW 1956).
- 7.6. Met betrekking tot de 'plus arbeid'-toets overweegt het Hof het volgende.
- Naar het oordeel van het Hof is in dit geval sprake van een grote onroerendgoedportefeuille met verschillende winkelcentra en kantoorgebouwen en bedrijfshallen, waarvan een gedeelte binnen de BV, de maatschappen en de dochtervennootschappen is ontwikkeld, welke winkelcentra, kantoorgebouwen en bedrijfshallen na totstandkoming dan wel aankoop zijn verhuurd en vervolgens na een aantal jaren weer zijn verbeterd, herontwikkeld en 'vernieuwbouwd'. Deze activiteiten vinden niet incidenteel plaats maar vormen het resultaat van de voortdurende inzet

van kapitaal en arbeid van de BV en van [L] . De professionalisering is in de BV en in [L] ver doorgevoerd. Bij de verhuur en herontwikkeling wordt gebruik gemaakt van juristen, makelaars en deskundigen met kennis en ervaring die adviseren op het gebied van onroerend goed. Verder zijn belanghebbende, [A] en [C] werkzaam binnen de BV om in bepaalde gevallen feitelijk toezicht te houden. Gelet ook op hetgeen onder 3.7 is vermeld over de activiteiten van de maatschappen en de vennootschappen waarin de BV een belang heeft, alsmede op hetgeen belanghebbende onweersproken heeft gesteld over de duur, de aard en de kwaliteit van de arbeid die binnen of voor rekening van de BV en [L] door derden wordt verricht, is het Hof van oordeel dat de arbeid meer omvat dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is.

7.7. Met betrekking tot de 'plus rendement'-toets geldt het volgende. Belanghebbende heeft gesteld dat het gemiddelde directe rendement van de BV in de jaren 2007 tot en met 2013 9,3% per jaar bedroeg, terwijl het gemiddelde rendement van beleggingen in winkels en kantoren volgens de ROZ/IPD Nederlandse Vastgoedindex, waarbij de huren worden afgezet tegen de WOZ-waarden - welk rendement beide partijen tot uitgangspunt nemen - in dezelfde periode 6,4% bedroeg. De BV behaalt hierdoor, aldus belanghebbende, een gemiddeld overrendement van ca. 3%, hetgeen, tezamen met de in de BV en de onder 3.1 genoemde vennootschappen binnen de vennootschappen verrichte arbeid, meebrengt dat aan de 'plus arbeid en plus rendementtoets' is voldaan.

Het Hof volgt belanghebbende in deze stelling. Hetgeen de Inspecteur heeft aangevoerd, brengt het Hof niet tot een ander oordeel. De Inspecteur betoogt dat de resultaten van [L] en [J] niet en de resultaten van de overige maatschappen en vennootschappen wél in aanmerking moeten worden genomen en dat de in aanmerking genomen resultaten getoetst moeten worden aan de IPD-indexen van kantoren en winkels afzonderlijk. Hiervan uitgaande is zijns inziens sprake van onderrendement.

Het Hof volgt dit standpunt van de Inspecteur niet. De activiteiten van alle maatschappen en vennootschappen waarin de BV een (indirect) aanmerkelijk belang heeft – met uitzondering van [J] B.V. (zie 7.5) - dienen in de beoordeling te worden betrokken. Anders dan de Inspecteur voorstaat dient niet met betrekking tot het aandeel van een maatschap of vennootschap in een afzonderlijk onroerend goed te worden bezien of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer doch dienen alle activiteiten van de maatschappen en vennootschappen in de beschouwing te worden betrokken. Verder komt uit de gedingstukken naar voren dat de opbrengsten van het onroerend goed in de maatschappen € 347.487 in 2012 en € 343.919 in 2013 bedragen - de Inspecteur heeft de uitkomsten in deze twee jaren verwisseld - en dat in de resultaatsberekening van de Inspecteur alleen de opbrengsten van het onroerend goed in de maatschappen zijn opgenomen. De opbrengsten van de deelnemingen in [L] ontbreken, terwijl de waarde van het onroerend goed in deze deelnemingen wel wordt meegenomen in de totale waarde van het onroerend goed in de BV, met gevolg dat een deel van de opbrengsten buiten de rendementsberekening wordt gelaten, waardoor het rendement aanzienlijk lager wordt voorgesteld. Verder dient, anders dan de Inspecteur in zijn berekening heeft gedaan, het rendement van de BV niet te worden verminderd met de salariskosten van de directieleden aangezien niet aannemelijk is gemaakt dat deze invloed hebben op het directe rendement van de BV. Tot slot bedraagt de totale WOZ-waarde € 7.318.800 in plaats van € 7.321.000, waarvan de Inspecteur uitgaat. Uitgaande van het vorenoverwogene is het Hof van oordeel dat de behaalde rendementen het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.

7.8. Het Hof komt tot de conclusie dat zowel wat betreft het verrichten van arbeid als het behalen van overrendement sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer.

Het hoger beroep van de Inspecteur is ongegrond.

- 8.1. Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende in hoger beroep gemaakte proceskosten. Het Hof stelt deze kosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, vast op € 1.002 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor het Hof (1 punt hogerberoepschrift en 1 punt zitting) à € 501 x 1 (gewicht van de zaak). Hiervan komt wegens samenhang als bedoeld in artikel 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht van de onderhavige zaak met de zaak met Hofkenmerk BK-17/00031 € 501 voor vergoeding in aanmerking bij belanghebbende. Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.
- 8.2. Van de Inspecteur zal, nu de uitspraak van de rechtbank in stand blijft, griffierecht worden geheven ter zake van het door hem ingestelde hoger beroep van € 508.

## **Beslissing**

Het Gerechtshof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank, en
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 501.

Deze uitspraak is vastgesteld door G.J. van Leijenhorst, voorzitter, E. M . Vrouwenfelder en Chr.Th.P. M . Zandhuis, leden, in tegenwoordigheid van de griffier Y. Postema. De beslissing is op 3 april 2018 in het openbaar uitgesproken. De uitspraak is bij afwezigheid van G.J. van Leijenhorst ondertekend door Chr.Th.P. M . Zandhuis.

Van de Inspecteur zal griffierecht voor het hoger beroep worden geheven ten bedrage van € 508.

aangetekend aan  
partijen verzonden:

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:*

1. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.

2. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:

- - de naam en het adres van de indiener;
- - de dagtekening;
- - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
- - de gronden van het beroep in cassatie.

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.