

Inleiding

Op 11 en 12 oktober 2018 heeft de 46^{ste} fiscale conferentie met het thema “DGA/Familiebedrijven” plaatsgevonden op Slot Zeist.³ De conferentie is georganiseerd door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en de Belastingdienst. Tijdens de conferentie is een groep van NOB-leden en fiscalisten van de Belastingdienst/Ministerie van Financiën onder begeleiding van prof. dr. A.C. Rijkers⁴ in gesprek gegaan over actuele onderwerpen. Dit heeft geleid tot interessante inzichten en discussies. Hierna volgt een verslag van enkele van de besproken onderwerpen.

1. AB-problematiek

De conferentie begint met de presentatie van Van Gijlswijk⁵ en Zwier⁶ over de problematiek rondom de aanmerkelijkbelangregeling, die ruim 75 jaar geleden werd ingevoerd – een jubileum dat stilletjes voorbij is gegaan.

De aanmerkelijkbelangregeling functioneert naar behoren, het aantal klemmende rechtsvragen is te overzien en ook qua wetgeving is het een rustig bezit. Bron van discussie is nog wel eens de aansluiting op andere regelingen, zoals de lucratiefbelang-, de tbs- en de gebruikelijkloonregeling. Deze regelingen spelen voor de afbakening van hun doelgroep leentjebuurt bij de kwalificatie als aanmerkelijk belang, maar dat past niet altijd helemaal in de gegeven context. Ander punt van zorg is de voortdurende verlaging van de vennootschapsbelastingtarieven en de aangekondigde verhoging van de uitdelingsheffing. Dat bevordert het oppotten van winst en werkt mogelijk uitdelingsdiscussies in de hand. De rechtsvormneutraliteit (globaal evenwicht in belastingdruk voor IB-ondernemers en dga's) komt onder druk te staan.⁷

Voor de vraag wie als aanmerkelijkbelanghouder moet worden aangemerkt zijn enkele knelpunten te benoemen. Zoals de directe en de indirecte soortregeling. Het kader daarvoor is onduidelijk (bijvoorbeeld de positie van stemrechtloze aandelen). Dat heeft tot gevolg dat het aanmerkelijk belang makkelijk kan worden opgezocht of ontweken. Doordat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) daarbij aanhaakt, is dat te meer een probleem. Deze per 2010 ingevoerde faciliteit heeft grote invloed op de fiscale positie van de dga. Zo is ook de indirecte soortbenadering discussiepunt geworden. Geldt daarvoor een benadering op basis van de waarde economisch verkeer, een kapitaalbenadering of een economische benadering?⁸ Op basis van de (formele) benadering die de Hoge Raad voor de directe soortregeling constateert⁹ mag verwacht worden dat de (formele) kapitaalbenadering als juiste maatstaf uit de bus komt.¹⁰

Subjectief versus objectief systeem

Onder het huidige regime wordt aanmerkelijk belang beschouwd als een subjectieve bron. Of een belastingplichtige een voor- of nadeel uit aanmerkelijk belang behaalt, wordt immers gerelateerd aan zijn subjectieve verkrijgingsprijs. Pas als meer wordt genoten dan de subjectieve verkrijgingsprijs is sprake van een aanmerkelijkbelangvoordeel. Bij vervreemdingsvoordelen is dat ook steeds het geval. Reguliere voordelen zouden bij een subjectieve benadering in principe pas belast moeten worden nadat de verkrijgingsprijs is terugontvangen. Dat is evenwel niet steeds het geval. Zo wordt een dividenduitkering altijd belast. Zelfs als sprake is van een zogenoemd meegekocht dividend. Dit zijn nog rudimenten uit het aanmerkelijkbelangregime van vóór 1 januari 1997.

De stelling wordt voorgelegd of voordelen uit aanmerkelijk belang belast zouden moeten worden op basis van een (variant op) goed koopmansgebruik. De deelnemers van de conferentie constateren allerlei knelpunten bij een dergelijke heffing, onder meer met betrekking tot het tijdstip waarop verlies uit aanmerkelijk belang zou moeten worden genomen, de verdeling van heffingsrechten in internationale context en de samenloop met de dividendbelasting.

Omzetting gewone aandelen naar preferente aandelen

In het aanmerkelijkbelangbesluit is een goedkeuring opgenomen voor de situatie waarin gewone aandelen worden omgezet in preferente aandelen. Hieraan zijn striktere eisen gesteld, waaronder het feit dat de vennootschap een materiële onderneming drijft.¹¹ Dit impliceert dat bij omzetting sprake is van een vervreemding van het aanmerkelijk belang. Vervreemding is een rechtshandeling waardoor aandelen of daarin besloten liggende rechten op een ander overgaan. Dat is bij omzetting alleen aan de orde als er “een ander” betrokken is.¹² Het is geen vervreemding te constateren als de oude rechten in economische zin kunnen worden vereenzelvigd met de nieuwe.¹³

Om met dat laatste te beginnen: preferente aandelen kunnen niet vereenzelvigd worden met gewone aandelen, omdat 1) de economische positie van een preferent-aandeelhouder van geheel andere aard is dan die van een gewoon-aandeelhouder en 2) de fiscale positie van preferente aandelen een geheel andere is (geworden) dan die van gewone aandelen.¹⁴ Het risicoprofiel, de winstgerechtigdheid en de fiscale gevolgen zijn anders. Vereenzelviging is iets anders dan een waarderingskwestie.

De vraag is of in omzetting van aandelen een vervreemding van het aandeel zelf kan worden gezien of dat het hierbij hooguit gaat over de vraag of door de omzetting in aandelen besloten liggende rechten (zoals op de overwinst) op een ander overgaan. Er is in juridische zin immers geen sprake van overdracht van de aandelen zelf. Deze benaderingswijze reduceert het vraagstuk toch weer tot een waarderingskwestie, namelijk *in hoeverre* in een dergelijk geval van omzetting rechten op een ander zijn overgegaan.

2. Knelpunten bij tbs

Onzakelijke leningen van de aandeelhouder aan de BV

In zijn bijdrage gaat Ligthart¹⁵ in op een onzakelijke lening die een dga aan zijn vennootschap verstrekt. Wanneer de dga de onzakelijke lening kwijtscheldt, heeft dit voor de fiscale verwerking tot gevolg dat de aandeelhouder een informele kapitaalstorting doet in zijn vennootschap, waarmee eveneens de verkrijgingsprijs van de aandelen wordt verhoogd. So far so good. Wat als niet de dga de lening heeft verstrekt, maar zijn buiten gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot? Redenerend vanuit de vennootschap wordt een bedrijfsvreemde bate geconstateerd. Dit kan enkel een informele kapitaalstorting zijn. Een informele kapitaalstorting brengt met zich dat de verkrijgingsprijs van de aandelen bij de dga moet worden verhoogd. De discussie richt zich op de vraag of vanuit het perspectief van de dga ook sprake is van een informele kapitaalstorting, aangezien bij kwijtschelding niet de dga, maar zijn buiten gemeenschap gehuwde echtgenoot verarmt. Gesteld wordt dat dat de vermogensvermeerdering (bij kwijtschelding) in de vennootschap zijn oorzaak vindt in de privésfeer van de dga en als zodanig kan worden toegerekend aan de dga.¹⁶

Hier is door enkelen tegenin gebracht dat sprake moet zijn van een schenking van de crediteur aan de dga, waarna de dga het informeel kapitaal stort.

Vervolgens wordt de casus aangevuld waarbij, voorafgaand aan het verstrekken van de onzakelijke lening, een soorttaandeel wordt uitgereikt aan de buiten gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot. Hierbij speelt de discussie of het onzakelijke element van de lening dan nog steeds wordt gerelateerd aan de persoonlijke band met de aandeelhouder/echtgenoot dan wel aan het eigen (soort)aandeelhoudersbelang. De gedachten zijn dat het niet een uitgemaakte zaak is dat het onzakelijke element op deze wijze aan het eigen (soort)aandeelhouderschap van de crediteur kan worden toegerekend. Dit zou overigens wel leiden tot een praktische uitwerking, waarbij de crediteur-echtgenoot informeel kapitaal stort.

Huurdersinvesteringen

Nijkamp¹⁷ bespreekt de fiscale gevolgen van huurdersinvesteringen. Het uitgangspunt is een vennootschap die een pand huurt van de dga. De verhuur van het pand valt bij de dga in box 1 als een werkzaamheid bedoeld in art. 3.92 Wet IB 2001. Aan het pand worden aanpassingen gedaan, zogenoemde huurdersinvesteringen. De investeringen worden gefinancierd door de vennootschap. Door natrekking maken de investeringen deel uit van het pand/de grond onder het pand. De vraag is of de aandeelhouder is verrijkt door de vennootschap, waardoor er sprake is van een uitdeling? Of wordt er zakelijk gehandeld waardoor er geen sprake is van een uitdeling?

Bij een verbouwing aan bijvoorbeeld de winkelinrichting zal de waardevermeerdering door de hurende vennootschap zijn afgeschreven aan het einde van de huurtermijn. In een dergelijk geval kan van een uitdeling geen sprake zijn. Meer discussie ontstaat bij een waardevermeerdering, investering,

bijvoorbeeld een aanbouw van 500m². Onder zakelijke omstandigheden zal de waardevermeerdering worden verdisconteerd in een opnieuw te bepalen huurprijs, waarbij tevens een (nieuwe) lange huurperiode overeen wordt gekomen. Als de huurder zijn investering heeft kunnen terugverdienen (bijvoorbeeld door de langere huurperiode) dan is hij niet verarmd, waardoor er van een uitdeling geen sprake is.

3. Internationale posities in het AB

Brouwers¹⁸ gaat in op internationale aanmerkelijkbelangsituaties. Aangevangen wordt met de vraag of voor de toepassing van de meetregel bij een binnenlandse belastingplichtige de aandelen van een verbonden persoon van belang zijn als die verbonden persoon niet binnenlands of buitenlands belastingplichtig is. Het gaat hierbij om het volgende voorbeeld. Dochter, binnenlands belastingplichtig in Nederland, heeft een 3%-belang in een Spaanse vennootschap. Haar vader, woonachtig in Spanje, heeft een 10%-belang in die Spaanse vennootschap.

De dochter heeft zelf geen aanmerkelijk belang op grond van art. 4.6 Wet IB 2001. Wanneer wordt gesteld dat haar vader – ondanks het ontbreken van binnenlandse en buitenlandse belastingplicht – een aanmerkelijk belang heeft, heeft dit voor de dochter tot gevolg dat zij een meetrek-aanmerkelijk belang heeft. Over deze stelling wordt verschillend gedacht. Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 juli 2017¹⁹ kan worden opgemaakt dat art. 4.6 Wet IB 2001 aangeeft wat onder een aanmerkelijk belang moet worden verstaan en dat dit losstaat van de belastingplicht. Dit brengt dan in het genoemde voorbeeld mee dat de vader een aanmerkelijk belang heeft, waardoor de dochter wordt meegetrokken in het ab-regime.

Nieuwenhuizen²⁰ gaat in op de conserverende aanslag bij emigratie vanwege fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang.²¹ Voor de conserverende aanslag wordt uitstel van betaling verleend. Het uitstel wordt onder meer ingetrokken bij vervreemding van de aandelen, uitkeren van dividend en bij inkoop van eigen aandelen (“besmette” handelingen).

Sinds 2016 wordt de conserverende aanslag niet meer kwijtgescholden na verloop van tien jaar. De vraag die centraal staat, is of Nederland hiermee dubbelbelastingverdragen schendt, in die zin dat Nederland heft over inkomen waarover Nederland op basis van het verdrag geen heffingsrecht zou toekomen. Jurisprudentie over pensioenen- en lijfrenteaanspraken, waarin een vergelijkbare vraag aan de orde was, geeft aan dat in die gevallen moet worden beoordeeld of het verdrag, ook na emigratie, heffingsbevoegdheid toedeelt aan Nederland. Indien dat niet het geval is, kan het opleggen van een conserverende aanslag in strijd zijn met de goede verdragstrouw. Indien er wel een (potentiële) heffingsbevoegdheid is, mag de conserverende aanslag worden opgelegd.²²

Vervolgvraag is of de conserverende aanslag ook kan worden ingevorderd in geval van “besmette” handelingen. De invordering van een conserverende aanslag ten aanzien van dergelijke handelingen leidt tot een situatie waarbij Nederland geen heffingsrecht heeft, maar door middel van de conserverende aanslag wel wil heffen. Uit genoemde jurisprudentie kan worden geconcludeerd dat dit in strijd is met de goede verdragstrouw.

4. Aspecten van huwelijksvermogensrecht die het ab raken

Gubbels²³ bespreekt onderwerpen op het gebied van het huwelijksvermogensrecht die het aanmerkelijk belang raken. Ze constateert dat er op het raakvlak van het huwelijksvermogensrecht en aanmerkelijk belang diverse lacunes zitten in de belastingwetgeving.

Ter illustratie schetst Gubbels onder meer de casus, waarbij echtgenoten zijn gehuwd buiten gemeenschap van goederen en één van de echtgenoten aanmerkelijkbelangaandelen houdt. In de vennootschap wordt een actieve onderneming gedreven, maar er zit ook beleggingsvermogen. In het zicht van echtscheiding is het de wens van de echtgenoten dat de ene echtgenoot de actieve onderneming krijgt en de andere echtgenoot het beleggingsvermogen. Op basis van de huidige wetgeving kan het gewenste resultaat echter niet worden bereikt zonder heffing van inkomstenbelasting. Dit was anders geweest indien de echtgenoten waren gehuwd in gemeenschap van goederen. Voor deze situatie heeft de staatssecretaris immers goedgekeurd dat de splitsing van de vennootschap in het kader van de verdeling van de huwelijksgemeenschap zonder afrekening over de aanmerkelijkbelangclaim kan plaatsvinden.²⁴ Gehuwden die niet zijn gehuwd in gemeenschap van goederen, kunnen in het zicht van echtscheiding een huwelijksgemeenschap aangaan. Op die manier kunnen ook zij gebruikmaken van de doorschuifregeling. De splitsingsgoedkeuring geldt echter niet als de “huwelijksgemeenschap eerst kortstondig is opgezocht om daarna gebruik te kunnen maken van de faciliteit van artikel 4.17 van de Wet IB 2001”. Gubbels vraagt zich af waarom de staatssecretaris dat een probleem vindt. Overigens is volgens Gubbels in de meeste gevallen de goedkeuring ook niet nodig. Bij echtscheiding zal het hoofddoel van de splitsing vaak niet zijn gelegen in het ontwijken of uitstellen van belasting, zodat de splitsingsfaciliteit toch van toepassing is.

Ook vraagt Gubbels aandacht voor de toepassing van art. 2.17 Wet IB 2001 bij echtscheiding. Als men een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel, zoals inkomen uit aanmerkelijk belang, niet aangeeft treedt de wetsfictie van art. 2.17 lid 3 in werking. Op grond hiervan wordt het inkomen geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen. Zeker bij echtscheiding kan dit zeer vervelende gevolgen hebben, bijvoorbeeld als de man drie jaar voor de echtscheiding zijn aandelen heeft verkocht en de winst niet heeft aangegeven. Na de echtscheiding vordert de inspecteur de onterecht niet aangegeven aanmerkelijkbelangheffing na. Op grond van art. 2.17 lid 3, moet de inspecteur in zo'n situatie aan ieder van de ex-echtgenoten een navorderingsaanslag opleggen voor 50% van de aanmerkelijkbelangwinst. Dit kan betekenen dat de ex-partner die vanwege het huwelijksvermogensregime niet de verkoopwinst heeft ontvangen, toch belasting moet betalen over de helft daarvan. Het is belangrijk dat in het echtscheidingsconvenant hierover goede afspraken worden gemaakt.

5. Privacystructuren

Stevens²⁵ gaat in zijn bijdrage in op anonimiseringsstructuren. De staatssecretaris heeft in antwoorden op Kamervragen aangegeven dat de Belastingdienst geen zekerheid vooraf zal geven

over het opzetten van een anonimiseringsstructuur. Er wordt stilgestaan bij de vraag waarom de Belastingdienst dit niet doet, vooral omdat de staatssecretaris aangeeft dat anonimiseren niet inhoudt dat vermogen uit het zicht van de fiscus wordt geplaatst. Wel wordt begrip opgebracht voor dit standpunt wanneer wordt meegewogen dat het kabinet zich inzet voor meer transparantie, door bijvoorbeeld het opzetten van het UBO-register.

Er wordt aangegeven dat de Belastingdienst deels toch moet meewerken aan het opzetten van een dergelijke structuur vanwege de wettelijke verplichting voor het afgeven van een beschikking in het kader van een aandelenfusie.²⁶ Zodoende kan mogelijk alsnog de door de belastingplichtige verlangde zekerheid vooraf worden verkregen. Het niet meewerken aan zekerheid vooraf betekent overigens niet dat de Belastingdienst dergelijke structuren per definitie bestrijdt.

Vervolgens wordt aandacht gevraagd voor enkele perikelen rond het rechtsfiguur open fonds voor gemene rekening (OFGR). Een OFGR wordt geacht te beleggen voor gemene rekening. Maar wat is de gang van zaken indien het fonds een 100%-belang houdt in een BV die een onderneming drijft? Is er dan nog sprake van beleggen? De stelling kan worden betrokken dat dit het geval is, verwijzend naar het arrest van de Hoge Raad van 7 november 1973²⁷ waarin is geoordeeld dat bij een vennootschapsbelastingplichtige de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op het enkel houden van aandelen, omdat dit werd beschouwd als vermogensbeheer. Bij het OFGR zou dit derhalve ook het geval moeten zijn. Dit is uiteraard anders wanneer het fonds managementactiviteiten zou verrichten voor de vennootschap waarin het belang wordt gehouden.

Verder wordt aandacht besteed aan de eis dat een OFGR meerdere participanten moet hebben. De casus wordt geschetst dat een dga inbrenger is van een APV, waarvan de kinderen begunstigde zijn. De dga en het APV participeren samen in een fonds. De vraag is of sprake is van een OFGR. Het APV-regime werkt in vennootschapsbelasting enkel door naar bepaalde artikelen. Zo geldt de toerekeningsfictie niet voor art. 2 en 3 Wet VPB 1969 en ook niet voor vrijgestelde beleggingsinstellingen (art. 6a Wet VPB 1969). Daardoor kan worden verdedigd dat een APV geldt als tweede participant, ondanks dat het vermogen wordt toegerekend aan de dga. Daar kan tegenin worden gebracht dat gelet op de wetsgeschiedenis een OFGR niet bedoeld is voor persoonlijke en privébeleggingen.

6. Beleid

Bovenmatig lenen van de BV

De discussie gaat over de voorgenomen maatregel die belastinguitstel tegen moet gaan bij dga's die bovenmatig lenen van hun eigen vennootschap. Deze wordt ingeleid door Gosen.²⁸ De zogenoemde rekening-courantmaatregel (rc-maatregel) is in de Prinsjesdagbrief²⁹ aangekondigd, waarbij ook de drie contouren zijn beschreven aan de hand waarvan de maatregel wordt uitgewerkt.

De maatregel lijkt zowel te zien op schulden vanwege consumptieve uitgaven als op schulden waarmee al dan niet vrijgestelde beleggingen in box 3 zijn gefinancierd. Ten aanzien van consumptieve uitgaven wordt door de aanwezigen begrip opgebracht om deze – boven een bepaalde grens – aan te merken als inkomen. Over de andere schulden wordt door de aanwezigen verschillend gedacht. Zeker wanneer deze schulden onder zakelijke condities (rentepercentage, aflossingsschema en zekerheden) zijn aangegaan. Ook voor het motief voor het uitlenen van de gelden kan worden gesteld dat de BV gelden belegt tegen een over het algemeen hoger rendement en een gering risico. Dit wordt echter wel ter discussie gesteld, gezien de dubbele rol die een dga heeft en het feit dat de ab-houder – ondanks de terugbetalingsverplichting – beschikt over gelden die afkomstig zijn uit zijn BV die kennelijk overvloedig zijn. De meningen blijven verschillen over de vraag of deze schulden onder de reikwijdte van de maatregel behoren te vallen.

Ook wordt een vergelijking gemaakt tussen de IB-ondernemer en de dga die “een onderneming drijft” in de vorm van een BV. De IB-ondernemer heeft geen mogelijkheden om een deel van de belastingheffing over de winst uit te stellen en de BV wel. De rc-maatregel gaat dit effect deels tegen. Er wordt door sommigen dan ook wel betwijfeld of de maatregel wel moet worden geïntroduceerd omdat deze niet het echte probleem aanpakt. Anderzijds wordt aangegeven dat de maatregel juist zorgt voor een meer gelijke behandeling tussen de IB-ondernemer en de dga, waardoor er een rechtvaardiging is de maatregel te treffen.

De discussie wordt afgerond met een ronde waarbij iedereen zijn mening over de maatregel heeft gegeven. Hierbij worden verschillende suggesties gedaan hoe de maatregel zou moeten worden vormgegeven. Zo wordt afgevraagd of bij een groot deel van de schulden het probleem zich met de tijd zal oplossen, omdat de vorderingen van de BV op de aandeelhouder niet zullen kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de toepassing van de BOR. Bij vererving zal over dat deel moeten worden afgerekend.

Vermogenswinstbelasting toch mogelijk?

Rijkers gaat in zijn bijdrage in op de maatschappelijke discussie over de vermogensrendementsheffing van box 3. De maatschappelijke roep om het werkelijke rendement over vermogen te belasten in plaats van het fictieve rendement wordt steeds luider. Het grote bezwaar tegen de vermogenswinstbelasting is het niet meer vooraf kunnen invullen van de aangifte en het grote aantal belastingplichtigen in box 3. De staatssecretaris vindt de voorgevulde aangifte van dusdanige waarde dat dit vooralsnog opweegt tegen de maatschappelijke nadelen van het fictief rendement.

De oplossing die Rijkers hiervoor aandraagt is vermogen boven € 1 miljoen te belasten in een separate box voor de vermogenswinst- en verlies. Het vermogen tot € 1 miljoen blijft vooralsnog in box 3 volgens het huidige systeem. In de vermogenswinstbox vallen dan slechts circa 19.000 huishoudens.³⁰ Deze groep is voor de Belastingdienst te overzien. Daarbij komt dat voor deze vermogende groep belastingplichtigen het argument van het belang van de voorgevulde aangifte niet opgaat. Eén en ander wordt onder andere geschetst tegen de bredere achtergrond van de zeer grote en toenemende vermogensongelijkheid in Nederland.³¹

Optioneel kunnen meer systeemverbeteringen worden behaald met het separeren van bepaalde vermogensbestanddelen. Zo kunnen ook aandelenbelangen van minder dan 5% worden ondergebracht in box 2, die reeds een vermogenswinstbelasting behelst. De conferentie is positief over deze gedachten.

7. APV

In hun bijdrage gaan Boer en Roerink in op enkele praktijkgevallen met betrekking tot de wetgeving ten aanzien van het afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV).

Dubbele heffing bij APV

Boer³² constateert dat bij de volgende casus mogelijkwjs dubbele belastingheffing kan optreden. Het uitgangspunt is de situatie waarin de inbrenger in het buitenland woonachtig is en tot het vermogen van het APV in Nederland gelegen vastgoed behoort. Vanuit Nederlands fiscale optiek wordt dit vermogen op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 toegerekend aan de inbrenger. Het vastgoed wordt daarom bij de inbrenger als buitenlands belastingplichtige belast in box 3. De toerekeningsstop van het zevende lid van art. 2.14a Wet IB 2001 vindt geen toepassing, omdat het APV geen materiële onderneming drijft. Echter wordt het APV op grond van art. 3 lid 1 Wet VPB 1969 fictief aangemerkt als onderneming en als buitenlands belastingplichtige in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken. Aangezien het vastgoed tevens bij de inbrenger wordt belast in box 3, leidt de heffing van vennootschapsbelasting onder deze omstandigheden tot dubbele heffing.

Dit is mogelijk anders indien het APV vergelijkbaar is met een Nederlandse stichting of vereniging. Op basis van art. 3 lid 2 Wet VPB 1969 zou het APV in dat geval vrijgesteld worden van de heffing van vennootschapsbelasting. Een essentieel onderscheid tussen stichtingen en APV's is echter het uitkeringsverbod voor stichtingen van art. 2:285 lid 3 BW. Art. 3 lid 2 Wet VPB 1969 biedt dus geen oplossing voor de dubbele belastingheffing. De vraag komt op of het niet zuiverder zou zijn om in art. 2.14a lid 7 Wet IB 2001 een verrekeningsmethode op te nemen of dat dubbele heffing op andere wijze dient te worden voorkomen.

Schottenovereenkomsten

Roerink³³ wijst op praktijkgevallen waarbij onduidelijkheid bestaat over de status van het afgezonderde vermogen, niet zijnde een ANBI of SBBI. Eén van de criteria van art. 2.14a Wet IB 2001 is immers dat door het APV meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, terwijl er ook rechtsfiguren bestaan die niet of nauwelijks een particulier belang beogen. Hierbij kan worden gedacht aan een stichting die kenmerken vertoont van een algemeen nut beogende instelling en geen uitkeringen doet aan begunstigden, maar bijvoorbeeld wel leningen verstrekt waardoor het particulier belang niet geheel kan worden uitgesloten. Om te voorkomen dat een dergelijk rechtsfiguur onder de reikwijdte van het APV-regime valt, bestaat de mogelijkheid om een zogenoemde schottenovereenkomst aan te gaan met de Belastingdienst. In zo'n overeenkomst

worden hermetische schotten afgesproken die zullen bestaan tussen het vermogen van de (familie van de) inbrenger en het rechtsfiguur, waarmee wordt verzekerd dat de rechtsfiguur niet meer dan bijkomstig een particulier belang dient. Schottenovereenkomsten zijn ook eventueel mogelijk ingeval van verschillen van inzicht over de tegenbewijsregeling van het zesde lid van art. 2.14a Wet IB 2001.

8. Bedrijfsopvolging

Tot slot geven Hoogeveen³⁴ en De Beer³⁵ een uiteenzetting over de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (hierna: BOR).

Reële bedrijfsopvolging

De Beer en Hoogeveen leggen de vraag voor of de wetgever is geslaagd in de doelstelling om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. De huidige wet biedt met de objectieve voorwaarden in de praktijk enerzijds ruimte voor fiscale constructies die primair gericht zijn op toepassing van de fiscale faciliteiten, en niet op de bedrijfsopvolging die zich op natuurlijke wijze aandient. Anderzijds zijn er gevallen waar wel sprake is van een reële bedrijfsopvolging en de faciliteiten desondanks niet van toepassing zijn.

In dit verband worden enkele “tussenvarianten” besproken waarbij de kwestie speelt of de overdracht waarvoor de BOR wordt geclaimd in economische zin wel als een bedrijfsopvolging moet worden aangemerkt, zoals het “terugdraaien” van een in een ver verleden afgeronde bedrijfsopvolging, of het nemen van een indirect (soort) aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij van de kinderen om zo de (door de houdstervennootschap) aan de werkmaatschappij verhuurde panden om te katten naar kwalificerend ondernemingsvermogen. De wetgever lijkt niet onderkend te hebben dat dergelijke situaties zich zouden kunnen voordoen.

Een voorbeeld hiervan is het plaatsen van een beperkt aantal gewone aandelen met een hoog agio. De Beer en Hoogeveen bespreken een praktijkgeval van een nominaal aandeel ad € 1000 en een agio van € 35 miljoen per aandeel. In feite fungeren deze “gewone” aandelen als kapitaalverstrekking en zijn deze aandeelhouders in die zin vergelijkbaar met houders van preferente aandelen. Volgens de deelnemers van de vergadering is het niet ondenkbaar dat deze aandelen als preferente aandelen kwalificeren. Daarmee is echter niet gezegd is dat ieder aandeel waarop agio is gestort een preferent aandeel is in de zin van de BOR.

Bezitseis

De Beer en Hoogeveen brengen verder de vraag onder de aandacht of de bezitseis van art. 35d Successiewet 1956 van toepassing is op de – door bedrijfseconomische redenen ingegeven – uitbreiding van een bestaande onderneming met de activa en passiva van een onderneming die plaatsvindt gedurende de periode van de bezitstermijn. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de BOR niet van toepassing is voor zover ter zake van het nieuwe zelfstandige gedeelte van de onderneming niet wordt voldaan aan de bezitseis. Dit wordt niet anders indien het bijgekochte gedeelte aansluit bij de reeds gedreven onderneming en/of de aankoop is gefinancierd

met liquide middelen die zonder de aankoop zouden kwalificeren als ondernemingsvermogen.³⁶ Dit standpunt is onbevredigend indien men zich realiseert dat de BOR wél van toepassing zou zijn geweest op de liquide middelen indien de uitbreiding niet had plaatsgevonden (overnamekas).

9. Afsluiting

Dga's en familiebedrijven krijgen in de praktijk met vele fiscale leerstukken te maken uit onder andere de Successiewet 1956, de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969. De diversiteit van presentaties die tijdens de conferentie zijn gehouden, bevestigt dit. De leerstukken blijven zich ontwikkelen, waardoor het vrijelijk kunnen uitwisselen van ervaringen en opvattingen van belastingadviseurs en inspecteurs voor de praktijk van groot belang is en blijft. Een tweedaagse conferentie als deze draagt tot genoeg van de deelnemers bij aan dit belang.

¹ Tax Consultant bij Meijburg & Co.

² Beleidsmedewerker Ministerie van Financiën.

³ De conferentie werd gehouden onder de Chatham House Rule. Er kunnen geen rechten worden ontleend aan de uitspraken die zijn gedaan tijdens deze conferentie.

⁴ Emeritus hoogleraar Fiscale Economie Tilburg University.

⁵ Drs. M.J.A.M. van Gijlswijk, werkzaam bij Meijburg & Co.

⁶ Mr. R.E. Zwier, werkzaam bij de Belastingdienst.

⁷ R.E. Zwier, NDFR, commentaar bij art. 4.1 Wet IB 2001, aant. 3.5.

⁸ J. Ganzeveld, 'Indirect aanmerkelijk belang; toe aan revisie?', NTFR 2013/2431, P.G.H. Albert, 'Indirect aanmerkelijk belang en BOR', WFR 2017/121 en J.P. Boer, 'Verzamelbesluit aanmerkelijk belang – inkomstenbelastingaspecten', NTFR-B 2018/31.

⁹ HR 16 december 2011, nr. 10/00158, BNB 2012/80.

¹⁰ R.E. Zwier, NDFR, commentaar bij art. 4.6 Wet IB 2001, aant. 5 en M.J. Hoogeveen & R.C.G. Lindenhof, 'Toerekenen voor de BOF per 1 juli 2016', MBB 2017/10-03.

¹¹ Verzamelbesluit aanmerkelijk belang, nr. 2018-27139, BNB 2018/133.

¹² J.P. Boer, 'Verzamelbesluit aanmerkelijk belang – inkomstenbelastingaspecten', NTFR-B 2018/31 en J. Ganzeveld en H. Hoeve, 'Het nieuwe aanmerkelijkbelangbesluit: enkele bespiegelingen' FTV 2018/7-8-28 lezen genoemd besluit anders.

¹³ HR 10 februari 1960, nr. 14 162, BNB 1960/123 en HR 28 juni 1989, nr. 25 464, BNB 1990/147.

¹⁴ In dit verband wordt gewezen op HR 28 juni 1989, BNB 1990/147.

¹⁵ Drs. N.M. Ligthart, werkzaam bij Maarschalk | Ligthart Accountants, Fiscalisten & Bedrijfskundigen.

¹⁶ O.a. gebaseerd op HR 25 november 2011, BNB 2012/78, HR 22 april 2016, BNB 2016/133 en HR 16 september 2016, BNB 2017/21.

¹⁷ Mr. H.K. Nijkamp, werkzaam bij de Belastingdienst.

¹⁸ Mr. C.L.M. Brouwers, werkzaam bij de Belastingdienst.

¹⁹ HR 14 juli 2017, BNB 2017/188.

²⁰ Dr. J.H.M. Nieuwenhuizen, werkzaam bij PwC.

²¹ Art. 4.16 lid 1 onderdeel h Wet IB 2001.

²² HR 19 juni 2009, BNB 2009/263.

²³ Prof. mr. N.C.G. Gubbels, bijzonder hoogleraar aan de Vrije Universiteit en universitair docent Tilburg University.

²⁴ Verzamelbesluit aanmerkelijk belang, nr. 2018-27139, *BNB* 2018/133.

²⁵ Prof. dr. S.A. Stevens, werkzaam bij HVK Stevens belastingadvies en hoogleraar aan de Tilburg University.

²⁶ Art. 3.55 lid 7 Wet IB 2001.

²⁷ ECLI:NL:HR:1973:AX4605, BNB 1974/2.

²⁸ Mr. C.L. Gosen, werkzaam bij het Ministerie van Financiën.

²⁹ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 6.

³⁰ Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. E.

³¹ Nederland kent voor de vermogensongelijkheid een ginicoëfficiënt van 0,9.

³² Prof. dr. J.P. Boer, hoogleraar Universiteit Leiden en werkzaam bij Lubbers & Boer B.V.

³³ Mr. R.J. Roerink, werkzaam bij de Belastingdienst.

³⁴ Mr. dr. M.J. Hoogeveen, docent Tilburg University en werkzaam bij de Belastingdienst.

³⁵ Mr. A.M.A. de Beer, werkzaam bij Bureau vaktechniek fiscaal van Grant Thornton.

³⁶ Brief van 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906, p. 17.