

Hoge Raad beslist over fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij vererving vastgoed

In een arrest van 18 juni 2021 volgt de Hoge Raad vrijwel volledig het oordeel van lagere rechters over de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (BOF) voor de erfbelasting na vererving van (certificaten van) aandelen in een groep van vastgoedvennootschappen. Hierdoor komt vast te staan dat in deze zaak de projectontwikkelingstak wel en de verhuurtak niet als onderneming kwalificeert, zodat alleen op de waarde van het vermogen dat samenhangt met de projectontwikkeling circa 83% korting wordt verleend voor de berekening van de erfbelasting. De Hoge Raad wijst de zaak slechts door naar een ander gerechtshof voor de beoordeling van de vraag of bepaalde verhuurde onroerende zaken toch voldoende verband houden met de projectontwikkeling om tot de onderneming te kunnen worden gerekend, zodat de BOF ook op de waarde hiervan zouden kunnen worden toegepast.

1. Criteria toepassing BOF bij vastgoedexploitatie

Op 18 juni 2021 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een langlopende procedure over de toepassing van circa 83% korting op de waarde van de nalatenschap voor de berekening van erfbelasting, na vererving in 2012 van (certificaten van) aandelen in een groep van drie vennootschappen die zich bezighoudt met de exploitatie van onroerende zaken. De activiteiten bestaan uit zowel projectontwikkeling als verhuur van vastgoed. Om van de voorwaardelijke vrijstelling van circa 83% over de waarde van de nalatenschap ingevolge de BOF bij vererving (Successiewet 1956) te kunnen profiteren, was het voor de erfgenamen zaak om de inspecteur en (later) de rechter ervan te overtuigen dat het gehele vermogen behoorde tot een onderneming volgens de maatstaven van de inkomstenbelasting. Er moet dan sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die is gericht op het deelnemen aan het maatschappelijk verkeer met het oogmerk om winst te behalen.

Meer specifiek heeft de Hoge Raad in het verleden al beslist dat bij de exploitatie van vastgoed geldt dat deze activiteiten slechts als het drijven van een onderneming kunnen worden aangemerkt indien de arbeid naar aard en omvang meer heeft omvat dan gebruikelijk is bij normaal vermogensbeheer (de 'arbeid-plustoets'), en deze arbeid naar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat (de 'rendement-plustoets'). De aard en omvang van de arbeid en het duidelijk streven naar een hoger rendement door deze arbeid maken dus soms het kleine verschil tussen 'ondernemen' of 'beleggen'. Voor zover sprake is van ondernemen wordt de korting op de erfbelasting toegekend, voor zover sprake is van beleggen niet. En het gaat om een zeer waardevolle korting, gezien de toptarieven die in Nederland voor schenk- en erfbelasting gelden: 20% voor partners en kinderen als verkrijgers, 36% voor verkrijgingen door verdere afstammelingen zoals kleinkinderen en 40% voor andere verkrijgers!

2. Geen verwevenheid tussen projectontwikkeling en verhuur, geen zelfstandige verhuuronderneming

In de afgelopen jaren hebben lagere rechters veelvuldig geoordeeld over de toepassing van de BOF bij exploitatie van vastgoed, met wisselend succes voor belastingplichtigen. Het oordeel van de rechter hangt steeds sterk af van de exacte feiten en voor de praktijk (zowel belastingplichtigen als Belastingdienst) is niet altijd duidelijk waar nu precies de grens ligt tussen ondernemen en beleggen. De praktijk zag uit naar dit arrest, omdat de Hoge Raad hierin mogelijk meer handvatten zou aanreiken om dit onderscheid goed te kunnen maken, zodat daarover niet steeds opnieuw moet worden geprocedeerd. In die zin kan deze uitspraak als teleurstellend worden ervaren.

De Hoge Raad volgt namelijk de feitelijke vaststelling van het gerechtshof dat de belastingplichtigen in deze zaak niet voldoende duidelijk hebben gemaakt dat er voldoende verwevenheid tussen projectontwikkeling en verhuur van vastgoed bestond, zodat deze twee activiteiten (en de daarmee verband houdende bezittingen en schulden) tot een en dezelfde onderneming behoren. Naar het oordeel van het gerechtshof vormen de projectontwikkelingsactiviteiten daardoor wel een onderneming en de verhuuractiviteiten niet. Ook volgt de Hoge Raad het feitelijke oordeel dat belastingplichtigen niet voldoende hebben aangetoond dat de verhuuractiviteiten op zichzelf (dus los van de projectontwikkeling) als onderneming kwalificeren. Belastingplichtigen zijn er niet in geslaagd om de hiervoor genoemde arbeid-plus- en rendement-plustoets te doorstaan. Op één punt verwijst de Hoge Raad de zaak echter voor nadere beoordeling terug naar een ander gerechtshof. Dit moet vaststellen of belastingplichtigen al dan niet terecht hebben gesteld dat bepaalde onroerende zaken toch tot de projectontwikkelingsonderneming behoren volgens de regels van de zogenoemde vermogensetikettering. Het hof in eerdere instantie is hier volgens de Hoge Raad onvoldoende op ingegaan.

3. Geen duidelijkere richtsnoeren, wel bepaalde lessen voor de praktijk

Hoewel de Hoge Raad niet de duidelijkheid verschafft waarop de praktijk had gehoopt, kunnen wij uit dit arrest wel voorzichtig enkele lessen trekken. Zo is nogmaals duidelijk geworden dat de Hoge Raad zich niet mengt in de beoordeling van de feiten en zich afzijdig houdt zolang geen rechtsregels worden geschonden. Het zwaartepunt in lopende of nieuwe discussies over de BOF en vastgoedexploitatie blijft dus liggen bij de feitelijke instanties. In dergelijke zaken is het dan ook van groot belang dat de feiten zo vroeg mogelijk in het proces zo goed en gedetailleerd mogelijk kenbaar worden gemaakt, voor zover deze duiden op ondernemingsactiviteiten in plaats van beleggingsactiviteiten. Het liefst wordt hier al geruime tijd voorafgaand aan een vererving of een schenking op ingespeeld. Als sprake is van verschillende (bedrijfs)takken, dan moet uiterlijk bij het doen van de aangifte erf- of schenkbelasting goed gemotiveerd duidelijk worden gemaakt op welke wijze deze met elkaar verweven zijn, zodat het geheel als één onderneming kan kwalificeren. Verder is niet uitgesloten dat onder omstandigheden bepaalde vermogensbestanddelen die niet tot een zelfstandige onderneming behoren (bijvoorbeeld verhuurde onroerende zaken) toch

worden meegenomen in de vrijstelling, omdat deze een bepaalde band hebben met de onderneming (bijvoorbeeld projectontwikkeling). Ook daarmee kan in de praktijk zoveel mogelijk rekening worden gehouden.

4. Beslissing ook van belang voor inkomstenbelasting, mogelijke versoering faciliteiten

Al met al blijft de BOF de gemoederen bezighouden. Het fiscale belang is naast de schenk- en erfbelasting vaak ook gelegen in het toepassen van de zogenoemde doorschuiffaciliteiten voor het aanmerkelijk belang in de inkomstenbelasting (box 2) en bij schenking van vastgoedvennootschappen voor de overdrachtsbelasting. Ten gevolge van schenking of vererving hoeft de inkomstenbelasting dan niet direct te worden afgerekend en mag de claim worden doorgeschoven naar de verkrijgers. Voor deze (uitstel)faciliteit gelden dezelfde criteria voor de kwalificatie als onderneming als die hiervoor zijn genoemd, zodat dit arrest ook daarvoor van belang kan zijn. Hoewel moet worden afgewacht of, en zo ja hoe een nieuw kabinet deze in beginsel gunstige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zal versoeren, is er vooralsnog voldoende reden om hierop zo goed mogelijk te anticiperen, rekening houdend met geldende regelgeving en jurisprudentie.

Onze estateplanningspecialisten zijn u daarbij natuurlijk graag van dienst. Neemt u voor meer informatie contact met hen op, of met uw vaste Meijburgcontactpersoon.

KPMG Meijburg & Co
juni 2021

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.