

Fictieve verkrijgingen, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de bezitseis

Hoogeveen, Mascha

Published in:

WPNR: Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie

Document version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:

2016

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Hoogeveen, M. (2016). Fictieve verkrijgingen, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de bezitseis. *WPNR: Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie*, 2016(7104), 303-311.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright, please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Fictieve verkrijgingen, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de bezitseis



Mw. mr. dr. M.J. Hoogeveen*

1. Inleiding

Fictieve verkrijgingen zijn in de SW 1956 opgenomen om verkrijgingen die civielrechtelijk geen verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking vormen bij fictie toch als een zodanige verkrijgingen te bestempelen, omdat zij een dergelijke verkrijging zeer nabij komen.¹ Voor een aantal ficties geldt dat indien ondernemingsvermogen wordt verkregen dit ondernemingsvermogen niet uit het vermogen van de schenker of erfflater afkomstig is. Dit doet zich bijvoorbeeld voor in geval van een fictieve verkrijging ex art. 10 en art. 12 SW 1956. Strikt genomen wordt dan niet voldaan aan de bezitseis van art. 35d SW 1956. Deze eis houdt immers kort gezegd in dat het ondernemingsvermogen moet worden verkregen van een IB-ondernemer of een aanmerkelijkbelanghouder. Hierdoor kan op grond van de letterlijke tekst van de wet geen beroep op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden gedaan. De wetgever heeft echter wel de bedoeling gehad om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing te laten zijn op fictieve verkrijgingen van ondernemingsvermogen.² Om deze bedoeling te bereiken, zal de bezitseis van art. 35d SW 1956 anders ingevuld moeten worden dan nu het geval is. De wet moet dus worden aangepast. In deze bijdrage staat dan ook de vraag centraal hoe de bezitseis zou moeten luiden in geval van een fictieve verkrijging van ondernemingsvermogen waarbij het vermogen ten tijde van het overlijden niet meer tot het vermogen van de erfflater behoort. Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van doel en strekking van de desbetreffende fictieve verkrijging en van doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Methodologie

Om antwoord te kunnen geven op de onderzoeksvraag besteed ik in onderdeel 2 aandacht aan de bedoeling van de wetgever om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten ook van toepassing te laten zijn in geval van een fictieve verkrijging. Vervolgens werk ik in de onderdelen 3 tot en met 7 een en ander uit ten aanzien van enkele specifieke ficties waarbij zich problemen met de bezitseis kunnen voordoen. Ik sluit deze bijdrage af met een korte conclusie in onderdeel 8.

2. Ficties en bezitseis algemeen

Indien een fictieve verkrijging ondernemingsvermogen omvat, kunnen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing zijn. Voor de faciliteiten die golden

tot 1 januari 2010 was dit reeds aangegeven voor de fictieve erfrechtelijke verkrijging op grond van een verblijvingsbeding.³ Tijdens de parlementaire behandeling van de wijziging van de SW 1956 is aangegeven dat dit beleid zou worden gehandhaafd.⁴ Op vragen van fractieleden van het CDA over de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in geval van een verkrijging op grond van art. 10 SW 1956 is verder geantwoord dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten op iedere fictieve verkrijging van toepassing zijn. Ik citeer:⁵

‘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.’

Dat de faciliteiten van toepassing zijn op een fictieve verkrijging is bevestigd in het besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, V-N 2013/8.17, onderdeel 3.5. Aangegeven is dat:

‘De BOR [...] ook van toepassing [is] op ondernemingsvermogen dat krachtens fictie wordt verkregen, zoals een verkrijging bij leven of overlijden krachtens een verblijvingsbeding.’

Uit deze omschrijving blijkt dat ook de staatssecretaris van mening is dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing zijn op iedere fictieve verkrijging van ondernemingsvermogen. De verwijzing naar het verblijvingsbeding is slechts voorbeeldsgewijs bedoeld. Niettemin past hier enige nuance omdat niet bij iedere fictie kan worden voldaan aan de bezitseis van art. 35d SW 1956. Deze eis houdt

* Als universitair docent verbonden aan het Fiscaal Instituut van Tilburg University en werkzaam bij de Belastingdienst.

1. I.J.F.A. van Vijeijken, *Fictieve verkrijgingen in de SW 1956*, FM, Deventer: Kluwer 2013: 2e geheel herziene druk, blz. 1.
2. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 106.
3. Laatstelijk bij het inmiddels vervallen besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 oktober 2007, CPP2007/383M, onderdeel 3.5, V-N 2007/49.23.
4. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 17–18 en blz. 41.
5. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 106.

in dat het verkregen ondernemingsvermogen gedurende één jaar (overlijden) respectievelijk vijf jaar (schenken) onmiddellijk voorafgaande aan de verkrijging tot het vermogen van de erflater respectievelijk schenker heeft behoord. In geval van een verblijvingsbeding wordt verkregen van een ondernemer, zodat de bezitseis in dit verband geen probleem oplevert. Bij diverse andere ficties ligt dit echter anders. De ficties van bijvoorbeeld art. 10 SW 1956, art. 12 SW 1956 en art. 13a SW 1956 belasten namelijk vermogen dat al tot het vermogen van de verkrijger behoort. Hierdoor kan de erflater niet voldoen aan de bezitseis van art. 35d SW 1956 en zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet van toepassing. Dit kan gegeven de opmerkingen tijdens de parlementaire behandeling en gegeven onderdeel 3.5 van het besluit niet zo zijn bedoeld. Evenmin kan bedoeld zijn om geen bezitseis te stellen. Er bestaat geen enkele reden om bij een gewone erfrechtelijke verkrijging wel een bezitstermijn te stellen en deze bij een fictieve verkrijging achterwege te laten. Bovendien leidt het niet stellen van een bezitseis, zoals ik hierna laat zien, tot enkele ongerijmdheden ten aanzien van de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Naar mijn mening moet dan ook wel worden voldaan aan de bezitseis, alleen kan dat niet de bezitseis zijn zoals die thans in art. 35d SW 1956 is opgenomen. Het ligt dan op de weg van de wetgever om in actie te komen. Hierna zal voor een aantal fictieve verkrijgingen worden aangegeven hoe de wetgever de bezitseis naar mijn mening zou moeten invullen.

3. Art. 10 SW 1956: voorbehouden genot

3.1. Werking van art. 10 SW 1956

In art. 10 SW 1956 is een fictieve verkrijging opgenomen voor de situatie waarin een vermogensbestanddeel is overgedragen en waarvan de overdrager het genot heeft voorbehouden. Veelal eindigt het genot door het overlijden van de genotsgerechtigde. Hierdoor wast de eigendom van de blote eigenaren aan naar volle eigendom. Civielrechtelijk is deze aanwas geen verkrijging krachtens erfrecht. In art. 10 SW 1956 echter wordt het bij leven overgedragen vermogensbestanddeel aangemerkt als een fictief erfrechtelijke verkrijging. Er wordt dus geheven alsof het vermogensbestanddeel nog tot het vermogen van de erflater behoort.⁶ Daarbij wordt het vermogensbestanddeel in aanmerking genomen tegen de waarde in het economische verkeer ten tijde van het overlijden, maar naar de toestand waarin het vermogensbestanddeel zich bevond ten tijde van de overdracht. Art. 10 SW 1956 is alleen van toepassing indien wordt voldaan aan de verwantschapseis van art. 10, vierde lid, onderdeel a, SW 1956. Deze verwantschapseis houdt in dat moet zijn verkregen van de partner of van een bloed- of aanverwant tot en met de vierde graad of hun partners. Art. 10 is niet van toepassing indien het genot is geëindigd meer dan 180 dagen voor het overlijden van de erflater (art. 10, vierde lid, onderdeel b, SW 1956).

Eventuele ter zake van de overdracht geheven schenkbelasting of overdrachtsbelasting wordt op grond van art. 7, tweede lid, SW 1956 met de erfbelasting verrekend. Indien de blote eigendom is gekocht, wordt hetgeen daarvoor is opgeofferd op de verkrijging in mindering gebracht, maar er kan geen negatieve verkrijging ontstaan (art. 7, eerste lid, SW 1956).⁷ De bedragen die op grond van art. 7, eerste of tweede lid, SW 1956 in aanmerking mogen worden genomen, worden ingevolge art. 7, derde lid, SW 1956 vermeerderd met 6% enkelvoudige rente. De situatie kan zich voordoen dat het vermogen waarvan het genot is voorbehouden, ten tijde van het overlijden is vervreemd. Indien deze vervreemding heeft plaatsgevonden met zaaksvervanging ziet het recht van vruchtgebruik op de vervangende vermogensbestanddelen. Het is in overeenstemming met doel en strekking van art. 10 SW 1956 dat de fictie van toepassing is op het met zaaksvervanging verkregen vermogen. Bovendien vloeit het recht van vruchtgebruik voort uit de oorspronkelijke rechtshandeling.⁸

3.2. Toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

3.2.1. Er moet een bezitseis gelden

Het vermogen dat ten koste van erflaters vermogen is verkregen en waarvan het genot is voorbehouden, vormt de fictieve verkrijging. Indien dit vermogen ondernemingsvermogen betreft, is naar mijn mening het uitgangspunt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing behoren te zijn terecht.⁹ Bijzonder bij de fictieve verkrijging van art. 10 SW 1956 is dat het ondernemingsvermogen al eigendom is van de verkrijger. Aan de bestaande bezitseis van art. 35d SW 1956 is derhalve niet voldaan. Zoals ik in onderdeel 2 heb aangegeven, zou er wel een bezitseis moeten gelden. Zou dit niet het geval zijn, dan zou ondernemingsvermogen voor de faciliteiten kunnen kwalificeren zonder dat dit ooit tot het vermogen van de erflater heeft behoord. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een pand met voorbehoud van het recht van vruchtgebruik is overgedragen aan het kind, het kind het pand inmiddels met zaaksvervanging heeft verkocht en van de verkoopopbrengst

6. I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., blz. 83.

7. Civielrechtelijk wordt de blote eigendom van effecten aangeduid met hoofdgerechtigdheid. Ik zal steeds de term blote eigendom hanteren.

8. I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., blz. 115-116.

9. Het feit dat bij fictie ondernemingsvermogen wordt verkregen, betekent ook dat op de verkrijging de latente inkomstenbelasting van art. 20, vijfde en zesde lid in mindering mag worden gebracht. Zie *Kamerstukken II 2002/03*, 28 488, nr. 5, blz. 2-3 waarin dit is aangegeven ten aanzien van de fictieve verkrijging van art. 13a SW 1956, maar waarbij uitdrukkelijk is aangegeven dat dit voor alle fictieve verkrijgingen geldt.

aanmerkelijkbelangaandelen in een Werk BV heeft gekocht. Aangezien geen sprake is van een bedrijfsopvolging zouden de faciliteiten in deze situatie niet van toepassing moeten zijn. Er moet dus, net als voor gewone erfrechtelijke verkrijgingen het geval is, wel een bezitseis worden aangelegd.

Nu niet wordt voldaan aan de huidige bezitseis van art. 35d SW 1956 komt de vraag op hoe deze eis dan zou moeten luiden. Vanuit de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bezien, zou naar mijn mening aan twee voorwaarden voldaan moeten zijn. Ten eerste moet het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen tot het vermogen van de erflater hebben behoord (§ 3.2.2). Ten tweede moet de erflater ten aanzien van dat ondernemingsvermogen in de periode voorafgaande aan de overdracht bij leven gedurende minimaal één jaar ondernemer, medegerechtigde, aanmerkelijkbelanghouder of terbeschikkingsteller zijn geweest als bedoeld in art. 35d, eerste lid, onderdelen a t/m d, SW 1956 (§ 3.2.3).

3.2.2. *Hetzelfde ondernemingsvermogen*

Vanuit de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bezien, heeft naar mijn mening te gelden dat het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen tot het vermogen van de erflater moet hebben behoord. Dit betekent dat de erflater direct voorafgaande aan de overdracht bij leven ten aanzien van het verkregen ondernemingsvermogen ondernemer, medegerechtigde, aanmerkelijkbelanghouder of terbeschikkingsteller als bedoeld in onderdelen a t/m d van art. 35d, eerste lid, SW 1956 moet zijn geweest.¹⁰ Het moet ook om 'hetzelfde' ondernemingsvermogen gaan. Indien bijvoorbeeld de activiteiten in de BV inmiddels zijn gewijzigd, betreft het niet een te faciliteren bedrijfsopvolging die de wetgever voor ogen heeft gehad. De wetgever heeft niet iedere verkrijging van ondernemingsvermogen willen faciliteren, maar alleen het ondernemingsvermogen dat wordt verkregen in geval van een bedrijfsopvolging. Wijziging van activiteiten zorgt er bij de schenker en erflater bijvoorbeeld voor dat er een nieuwe bezitsperiode start en bij de voortzetter dat de faciliteiten worden ingetrokken.¹¹ Er bestaat geen reden om voor fictieve verkrijgingen een ruimere definitie ten aanzien van het verkregen ondernemingsvermogen te hanteren. Een uitbreiding van de activiteiten is echter geen reden om de verkrijging ex art. 10 SW 1956 niet te laten faciliteren. In dat geval maakt het eerder overgedragen ondernemingsvermogen van de erflater immers nog steeds deel uit van het vermogen van de voortzetter. De waarde van de aandelen die is toe te rekenen aan de uitbreiding van de activiteiten valt overigens niet onder de toepassing van art. 10 SW 1956 aangezien de verkrijging wordt belast naar de toestand waarin het vermogensbestanddeel zich bevond ten tijde van de rechtshandeling waarbij het genot werd voorbehouden. Art. 9 Uitv.reg. schenk- en erfbelasting zou ook op deze fictieve verkrijging van kwalificerend ondernemings-

vermogen van toepassing moeten zijn. Indien bijvoorbeeld na de overdracht bij leven een kwalificerende aandelenfusie heeft plaatsgevonden, moeten de faciliteiten ook van toepassing zijn in geval van deze fictieve erfrechtelijke verkrijging.¹²

3.2.3. *Bezitstermijn van één jaar*

De volgende vraag is of de erflater zou moeten voldoen aan de éénjaartermijn die geldt bij overlijden of aan de vijfjaartermijn die geldt bij schenken. Naar mijn mening zou een bezitstermijn van één jaar moeten worden opgenomen. Voor de toepassing van de vijfjaartermijn pleit weliswaar dat het ondernemingsvermogen bij leven is overgedragen en dat het ook dat vermogensbestanddeel is dat in de heffing wordt betrokken, maar er gelden mijns inziens betere argumenten om de éénjaartermijn van toepassing te laten zijn. Ten eerste is nu eenmaal sprake van een fictieve erfrechtelijke verkrijging. Er wordt gedaan alsof het vermogensbestanddeel tot het vermogen van de erflater behoorde omdat hij zich tijdens leven geen voelbaar offer heeft getroost. Bovendien wordt voor de heffing van de erfbelasting rekening gehouden met een wijziging van de waarde van het vermogensbestanddeel die zich in de periode tussen de overdracht en het overlijden heeft voorgedaan. Ook merkt art. 10 SW 1956 de facto de waardeaanwas als gevolg van het vervallen van het genot door het overlijden aan als erfrechtelijke verkrijging. Het past om deze redenen om ook voor de toepassing van de bezitstermijn van art. 35d SW 1956 uit te gaan van de termijn die geldt in geval van overlijden. Naar mijn mening zou in art. 35d SW 1956 dan ook moeten worden bepaald dat in geval van toepassing van art. 10 SW 1956 ook aan de bezitstermijn wordt geacht te zijn voldaan indien de

10. Uiteraard moet daarbij wel worden voldaan aan de eisen van art. 35c SW 1956. Een fictieve verkrijging van een medegerechtigdheid vormt bijvoorbeeld alleen een kwalificerende verkrijging indien sprake is van een medegerechtigdheid als bedoeld in art. 35c, eerste lid, onderdeel b, SW 1956. Dit betekent dat de erflater voor de omzetting in de medegerechtigdheid de onderneming waarop de medegerechtigdheid betrekking heeft minimaal één jaar als ondernemer moet hebben gedreven.
11. Overigens geldt voor de verkrijging van een ter beschikking gesteld pand dat deze wel mag worden vervangen zonder dat dit tot intrekking van de faciliteiten aanleiding geeft, mits geen sprake is van een staking van de onderneming (*Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 104-105; art. 35e SW 1956 jo. art. 10, eerste lid, onderdeel f, 1^o, Uitv. reg. schenk- en erfbelasting*). Een vervanging van een ter beschikking gesteld pand gedurende de bezitsperiode leidt wel tot de start van een nieuwe bezitsperiode. Een uitzondering zoals die is opgenomen voor de voortzetter ontbreekt ten aanzien van de schenker en erflater.
12. Het zal overigens in de praktijk niet eenvoudig te bepalen zijn wat de waarde is van het oorspronkelijk overgedragen ondernemingsvermogen.

erflater gedurende één jaar voor de overdracht bij leven ondernemer, medegerechtigde, aanmerkelijkbelanghouder of terbeschikkingsteller was als bedoeld in onderdelen a t/m d van art. 35d, eerste lid, SW 1956.¹³ Aanpassing van art. 35d SW 1956 in deze zin leidt tot een consistent geheel.

Voorbeeld 1

Een vader bezit sinds tien jaar alle aandelen in een Werk BV. Hij schenkt tijdens leven de blote eigendom van de aanmerkelijkbelangaandelen onder voorbehoud van het recht van vruchtgebruik aan zijn kind. Op deze verkrijging zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van art. 35b SW 1956 toegepast.¹⁴ Als vader overlijdt, eindigt het recht van vruchtgebruik. De aandelen vormen op grond van art. 10 SW 1956 bij het kind een erfrechtelijke verkrijging tegen de waarde in het economische verkeer ten tijde van het overlijden naar de toestand van de aandelen ten tijde van de overdracht bij leven.¹⁵ Naar de letterlijke tekst van de wet wordt niet voldaan aan art. 35d SW 1956. Indien echter de bezitseris wordt aangepast zoals hiervoor aangegeven, zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wel van toepassing, omdat vader voldoet aan de bezitstermijn bij overlijden.¹⁶ De aandelen in de Werk BV behoorden direct voorafgaande aan de overdracht bij leven immers minimaal één jaar tot zijn vermogen.

Het ondernemingsvermogen is bij het kind belast naar de waarde van het ondernemingsvermogen ten tijde van het overlijden. Voor een deel is sprake van verkrijging van vermogen dat het kind reeds krachtens schenking had verkregen. Eventueel geheven schenkbelasting komt dan ook in mindering op de na de toepassing van de faciliteiten verschuldigde erfbelasting.¹⁷ Mocht het kind ten aanzien van de schenkbelasting een beroep hebben gedaan op de uitstel van betalingsregeling van art. 35b, tweede lid, SW 1956 jo. art. 25, twaalfde lid, IW 1990, dan staat naar mijn mening het verleende uitstel deze verrekening niet in de weg. Omdat sprake is van een 'nieuwe' verkrijging van het kind, gaat voor hem wel een nieuwe voortzettingstermijn van vijf jaar lopen. Het overlijden van de vader binnen de voortzettingstermijn van vijf jaar die geldt voor de schenking heeft overigens geen gevolgen voor de eerder verleende bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. De verkrijger zet immers gewoon voort.¹⁸

Voorbeeld 2

Stel dat de vader in het voorbeeld hiervoor de aandelen voor de schenking niet tien maar vier jaar in bezit zou hebben gehad. De schenking van de blote eigendom van de aandelen is dan niet gefaciliteerd omdat niet wordt voldaan aan de bezitstermijn van art. 35d SW 1956. Vervolgens overlijdt vader. Er is sprake van een fictieve verkrijging in de zin van art. 10 SW 1956 en de aandelen vormen de fictieve verkrijging. Ervan uitgaande dat de voorgestelde bezitstermijn van één jaar zou gelden, verkrijgt het kind door het overlijden van vader wel kwalificerend

ondernemingsvermogen waarop de faciliteiten van toepassing zijn. De verkrijging van de blote eigendom van de aandelen die dus niet kwalificeerde ten tijde van de schenking kwalificeert nu de facto wel. Het is echter niet zo dat de eerder niet kwalificerende schenking ineens wel kwalificeert. De aanslag schenkbelasting blijft immers in stand. De schenkbelasting kan worden verrekend met de verschuldigde erfbelasting. Vanwege de voorwaardelijke vrijstelling is verrekening echter niet of slechts voor een klein deel mogelijk. De facto wordt alleen de erfrechtelijke verkrijging (deels) vrijgesteld.

3.3. Conclusie

De conclusie is dat in geval van art. 10 SW 1956 de huidige bezitseris in art. 35d SW 1956 niet toereikend is. Dit heeft tot gevolg dat deze fictieve verkrijging van ondernemingsvermogen niet kwalificeert voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Dit zou wel het geval moeten zijn indien (bij fictie) sprake is van een bedrijfsopvolging. Dit is naar mijn mening het geval indien de erflater ten aanzien van het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen in de periode voorafgaande aan de overdracht bij leven gedurende minimaal één jaar ondernemer, medegerechtigde, aanmerkelijkbelanghouder of terbeschikkingsteller was als bedoeld art. 35d, eerste lid, onderdelen a t/m d, SW 1956. Art. 35d SW 1956 zou in deze zin moeten worden aangepast.

13. Uiteraard moet daarbij wel worden voldaan aan de eisen van art. 35c SW 1956. Een fictieve verkrijging van een medegerechtigdheid vormt bijvoorbeeld alleen een kwalificerende verkrijging indien sprake is van een medegerechtigdheid als bedoeld in art. 35c, eerste lid, onderdeel b, SW 1956. Dit betekent dat de erflater voor de omzetting in de medegerechtigdheid de onderneming waarop de medegerechtigdheid betrekking heeft minimaal één jaar als ondernemer moet hebben gedreven.
14. Indien het kind reeds drie jaar werknemer is van Werk BV kan ook gebruik worden gemaakt van de doorschuifregeling van art. 4.17c Wet IB 2001.
15. Ook hier geldt dat dit in de praktijk mogelijk niet eenvoudig vast te stellen zal zijn, zeker niet indien de overdracht bij leven al geruime tijd voor het overlijden heeft plaatsgevonden.
16. Ervan uitgaande dat de BV nog steeds de onderneming drijft.
17. Verrekening vindt alleen plaats voor zover de verkrijging belast is met erfbelasting. Zie o.a. HR 13 oktober 1993, nr. 28 528, V-N 1993/3369, pt. 30. Zie ook Rb. Den Haag 31 juli 2015, V-N 2015/48.18.14.
18. Indien vader de blote eigendom van de aandelen aan zijn kind had verkocht, is ook sprake van een verkrijging in de zin van art. 10 SW 1956. Het opgeofferde bedrag voor de aandelen vermeerderd met 6% enkelvoudige rente komt dan in mindering op de erfrechtelijke verkrijging. Vervolgens zijn ook dan de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing.

4. Art. 11, tweede lid, slot, SW 1956: verkoop met uitgestelde levering

Art. 11, tweede lid, slot, SW 1956 ziet op de situatie dat een erflater tijdens leven een vermogensbestanddeel heeft verkocht, maar de levering daarvan is uitgesteld tot zijn overlijden. In HR 6 juni 2008, BNB 2008/203 oordeelde de Hoge Raad dat de waardestijging die had plaatsgevonden tussen de verkoop en de levering niet belast was op grond van de destijds geldende ficties. De wetgever achtte deze uitkomst niet gewenst en heeft met ingang van 1 januari 2010 een fictieve verkrijging ingevoerd. De fictie zorgt er voor dat tijdens leven verkocht maar nog niet geleverd ondernemingsvermogen ten tijde van het overlijden als fictieve verkrijging in aanmerking wordt genomen naar de waarde daarvan ten tijde van het overlijden. Deze fictie is alleen van toepassing indien wordt voldaan aan de verwantschapseis van art. 11, vijfde lid, SW 1956. Deze verwantschapseis houdt in dat moet worden verkregen van de partner of van een bloed- of aanverwant tot en met de vierde graad of hun partners. Hetgeen is opgeofferd, kan op grond van art. 7, eerste lid, SW 1956, op de fictieve verkrijging in mindering worden gebracht, maar niet verder dan nihil. Op de verkrijging zijn in beginsel de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing. Echter, indien het economische belang van het vermogensbestanddeel al geheel bij de koper ligt, wordt, net als bij art. 10 SW 1956 het geval is, niet voldaan aan de op dit moment geldende bezitsei. Het enkele feit dat de levering nog niet heeft plaatsgevonden, maakt niet dat de erflater nog IB-ondernemer, medegerechtigde, terbeschikkingsteller of aanmerkelijkbelanghouder is. Desondanks moeten de faciliteiten naar de bedoeling van de wetgever wel van toepassing zijn indien 'bij fictie' sprake is van een bedrijfsopvolging. Om recht te doen aan deze bedoeling van de wetgever zou in art. 35d SW 1956 dezelfde fictieve bezitstermijn moeten worden opgenomen zoals die ik heb voorgesteld ten aanzien van art. 10 SW 1956. Voor de toepassing van art. 35d SW 1956 zou naar mijn mening dus ook hier moeten gelden dat degene van wie het ondernemingsvermogen tijdens leven is verkregen op dat moment moest voldoen aan de bezitsei van art. 35d SW 1956. Er is sprake van een fictieve erfrechtelijke verkrijging zodat ook hier kan worden volstaan met een bezitstermijn van één jaar. Art. 35d SW 1956 moet in deze zin worden aangepast.

5. Art. 12 SW 1956: schenking in het zicht van overlijden

Indien een schenking plaatsvindt binnen 180 dagen voor het overlijden van de erflater, wordt deze schenking op grond van art. 12, eerste lid, SW 1956 getransformeerd in een fictieve erfrechtelijke verkrijging.¹⁹ De eerder verschuldigde schenkbelasting wordt vervolgens verrekend met de verschuldigde erfbelasting.²⁰ Art. 12 SW 1956 voorkomt dat zowel van de vrijstelling bij leven als van die bij overlijden gebruik kan worden gemaakt. Ook voorkomt

art. 12 SW 1956 dat het tarief wordt gematigd door één erfrechtelijke verkrijging op te knippen in een verkrijging krachtens schenking en een verkrijging krachtens erfrecht.

Ingevolge art. 12 SW 1956 bestaat de erfrechtelijke verkrijging uit het geschonken ondernemingsvermogen.²¹ De erflater kan echter niet voldoen aan het bezitsvereiste van art. 35d SW 1956. Immers ten tijde van zijn overlijden behoort het ondernemingsvermogen niet meer tot zijn vermogen. Er wordt dus niet verkregen van een kwalificerende erflater. Dit is hetzelfde probleem als dat zich voordoet bij de fictie van art. 10 SW 1956. Hoewel niet wordt voldaan aan het bezitsvereiste van art. 35d SW 1956 heeft de wetgever en ook de staatssecretaris in zijn besluit de bedoeling gehad om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten toe te passen. Dit is ook terecht omdat anders een kwalificerende schenking wordt getransformeerd in een niet kwalificerende erfrechtelijke verkrijging.

Voorbeeld 3

Een vader bezit sinds tien jaar 100% van de aandelen in Werk BV. Hij schenkt de aandelen aan zijn kind. Op deze schenking zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing. Na twee maanden overlijdt vader. Art. 12 SW 1956 transformeert de schenking in een fictieve erfrechtelijke verkrijging. Er wordt echter geen ondernemingsvermogen verkregen van een kwalificerende erflater. Hierdoor zou op de erfrechtelijke verkrijging de faciliteiten niet kunnen worden toegepast. Dit is uiteraard niet de bedoeling.

Dit betekent echter niet dat helemaal geen bezitsei zou moeten worden gesteld. Zonder bezitsei zou namelijk een fictieve erfrechtelijke verkrijging gunstiger worden behandeld dan een gewone erfrechtelijke verkrijging.

Voorbeeld 4

Vader koopt 100% van de aandelen in Werk BV. Vervolgens schenkt hij na acht maanden deze aandelen aan zijn kind. Op de schenking zijn de faciliteiten niet van toepassing omdat niet wordt voldaan aan de vijfjaarstermijn. Als gevolg van het overlijden van vader na vijf maanden is art. 12 SW 1956 van toepassing op de aandelen. Indien voor deze fictieve erfrechtelijke verkrijging geen bezitsei zou

19. In art. 12, derde lid, SW 1956 zijn enige schenkingen uitgezonderd van de toepassing van art. 12, eerste lid, SW 1956.

20. Zie noot 17.

21. Het feit dat bij fictie ondernemingsvermogen wordt verkregen, betekent ook dat op de verkrijging de latente inkomstenbelasting van art. 20, vijfde en zesde lid in mindering mag worden gebracht op de verkrijging. Zie noot 12.

gelden, is zonder meer sprake van een kwalificerende erfrechtelijke verkrijging, terwijl vader de aandelen niet minimaal één jaar in zijn bezit heeft gehad. Weliswaar blijft de aanslag schenkbelasting in stand, maar voor zover de fictieve verkrijging van het ondernemingsvermogen door de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wordt vrijgesteld, werkt art. 12 SW 1956 niet. Nu geen sprake is van bedrijfsopvolging zoals de wetgever die heeft gedefinieerd, bestaat er geen reden om art. 12 SW 1956 niet volledig van toepassing te laten zijn.

Zoals ook al in onderdeel 3 is aangegeven ten aanzien van art. 10 SW 1956 moet naar mijn mening ook voor de toepassing van art. 12 SW 1956 de bezitsei wel worden aangelegd, maar kan niet worden vastgehouden aan de huidige tekst van art. 35d SW 1956 omdat daaraan nooit kan worden voldaan. De bezitsei moet voor de toepassing van deze fictieve verkrijging zo worden aangepast dat beoordeeld moet worden of de schenker van het ondernemingsvermogen voor de overdracht bij leven aan de bezitstermijn bij overlijden voldeed. Weliswaar is bedrijfs-economisch gezien sprake van een bedrijfsopvolging bij leven, maar ook bij deze fictie wordt gedaan alsof sprake is van een erfrechtelijke verkrijging. Net als bij art. 10 SW 1956 het geval is, past het om daarbij voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten aan te sluiten. In voorbeeld 5 en 6 wordt de situatie uitgewerkt indien de schenking, na de toepassing van art. 35d zoals ik die voorsta, niet respectievelijk wel kwalificeert voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Voorbeeld 5

Een vader bezit sinds drie jaar alle aandelen in Werk BV. Hij schenkt de aandelen aan zijn kind. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn niet van toepassing omdat niet wordt voldaan aan de bezitstermijn bij leven. Drie maanden later overlijdt vader. Als gevolg van het overlijden is art. 12 SW 1956 van toepassing op de aandelen. Indien art. 35d SW 1956 wordt aangepast zoals hiervoor aangegeven wordt aan de bezitstermijn van één jaar voldaan en kan het kind een beroep doen op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. De aanslag schenkbelasting blijft in stand. De schenkbelasting kan alleen worden verrekend met de erfbelasting die eventueel nog is verschuldigd na toepassing van de voorwaardelijke vrijstelling.

Voorbeeld 6

Idem als voorbeeld 5, maar nu heeft vader de aandelen twaalf jaar in zijn bezit gehad. De schenking kwalificeert dus voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Ook de fictieve erfrechtelijke verkrijging ex art. 12 SW 1956 kwalificeert, althans ervan uitgaande dat in art. 35d SW 1956 de door mij voorgestelde aangepaste bezitstermijn van één jaar wordt opgenomen. Een en ander leidt er overigens toe dat de opvolger met twee voortzettingstermijnen te maken krijgt. De voortzettingstermijn ten aanzien van de

schenking eindigt vijf jaar na de schenking en die van de fictieve erfrechtelijke verkrijging vijf jaar na het overlijden van vader. Voor zover na toepassing van de voorwaardelijke vrijstellingen nog schenken erfbelasting is verschuldigd, kan in zoverre de schenkbelasting met de erfbelasting worden verrekend.

6. Art. 13a SW 1956: waardestijging aandelen door overlijden

6.1. Werking van art. 13a SW 1956

Indien een BV een pensioenverplichting heeft ten aanzien van de erflater wordt de BV door het overlijden van de pensioengerechtigde bevrijd van deze verplichting. Hierdoor zullen de aandelen in waarde stijgen. De over de vrijval verschuldigde vennootschapsbelasting verlaagt uiteraard de waardestijging van de aandelen. Indien de aandelen tot het vermogen van de erflater behoren, is deze waardestijging belast bij zijn verkrijgers op grond van art. 1 SW 1956. Als de erfgenamen echter de aandelen al in hun bezit hadden, is dat niet het geval. Ingevolge art. 13a SW 1956 wordt de waardestijging toch bij de erfgenamen belast. Art. 13a, eerste lid, SW 1956 merkt namelijk de aandelen aan als een fictieve verkrijging, waarbij de aandelen voor het bedrag van de waardestijging in aanmerking worden genomen. De verschuldigde vennootschapsbelasting verlaagt ook hier de waardestijging.²² Het feit dat bij fictie aandelen worden verkregen, heeft tot gevolg dat op de verkrijging de latente inkomstenbelasting van art. 20, vijfde en zesde lid in mindering mag worden gebracht.²³ Art. 13a SW 1956 is op grond van het tweede lid alleen van toepassing indien de houder van de aandelen aanmerkelijkbelanghouder is en indien wordt voldaan aan de verwantschapseis. Deze verwantschapseis houdt in dat moet worden verkregen van de partner of van een bloed- of aanverwant tot en met de vierde graad of hun partners.

6.2. Toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

6.2.1. Algemeen

Indien sprake is van een zogenoemde Pensioen BV zijn op de fictieve verkrijging ex art. 13a de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet van toepassing omdat een Pensioen BV geen onderneming drijft (HR 9 juli 2010, BNB 2010/286).²⁴ Indien echter in de BV een onderneming wordt gedreven, maakt zowel de pensioenverplichting als het vermogen dat daarvoor ter

22. Zie ook *Kamerstukken II 2002/03*, 28 488, nr. 5, blz. 2.

23. *Kamerstukken II 2002/03*, 28 488, nr. 5, blz. 2-3.

24. Zie ook *Kamerstukken II 2009/10*, 32 129, nr. 8, blz. 12.

dekking dient, deel uit van het ondernemingsvermogen omdat de pensioenverplichting betrekking heeft op een (voormalige) werknemer van de in de BV gedreven onderneming. Net als voor de toepassing van art. 10, art. 11, tweede lid, slot, en art. 12 SW geldt, wordt echter niet voldaan aan de huidige bezitseis. Immers de aandelen moeten tot het vermogen van een ander dan de erflater behoren om de fictie in werking te laten treden.

Voorbeeld 7

Een vader bezit 100% van de aandelen in Werk BV. In de BV is een pensioenverplichting opgenomen in verband met de pensioentoezegging aan vader. Na tien jaar draagt hij de helft van zijn aandelen over aan zijn kind. Acht jaar na de schenking overlijdt vader. Door het overlijden van vader valt de pensioenverplichting vrij. Hierdoor stijgen de aandelen in Werk BV in waarde, stel van € 2.000.000 naar € 2.300.000.²⁵ Het kind verkrijgt het aandelenpakket van vader met een waarde van € 1.150.000 krachtens erfrecht. Deze verkrijging is belast op grond van art. 1 SW 1956. Op de verkrijging zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing. Uiteraard moet wel worden beoordeeld in hoeverre het vermogen dat werd aangehouden ter dekking van de pensioenverplichting na het overlijden van vader ook nog ondernemingsvermogen vormt.

De andere helft van de waardestijging van de aandelen ad € 150.000 vertaalt zich in de waardestijging van de aandelen die het kind al had. Het kind wordt op grond van art. 13a SW 1956 geacht de aandelen krachtens erfrecht te hebben verkregen, waarbij de aandelen alleen in aanmerking worden genomen voor het bedrag van de waardestijging (in dit voorbeeld dus € 150.000). Zoals gezegd zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet van toepassing omdat niet wordt voldaan aan de huidige bezitseis van art. 35d SW 1956.

Nu de erfrechtelijke verkrijging is beperkt tot de waardestijging vanwege de vrijval van de (pensioen)-verplichting komt de vraag op of het wenselijk zou zijn om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing te laten zijn op een verkrijging ex art. 13a SW 1956 (onderdeel 6.2.2). Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet art. 35d SW 1956 worden aangepast (onderdeel 6.2.3).

6.2.2. *Is sprake van een verkrijging van ondernemingsvermogen?*

Voordat art. 35d SW 1956 ook voor art. 13a SW 1956 wordt aangepast, moet eerst de vraag worden beantwoord of het in overeenstemming is met de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten om deze op de fictieve ex art. 13a SW 1956 van toepassing te laten zijn. Aan de ene kant kan worden verdedigd dat bij fictie aandelen worden verkregen in een BV die een onderneming drijft. De fictieve verkrijging is bovendien een voortvloeiende van de tijdens leven uitgevoerde (gefaseerde) bedrijfsopvolging zodat er in die zin geen bezwaar bestaat om in deze situatie

de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten toe te passen. Aan de andere kant kan worden verdedigd dat effectief alleen een waardestijging wordt belast die het gevolg is van een vrijval van een verplichting die tot het ondernemingsvermogen behoorde. Deze verplichting bestaat nu niet meer, zodat het vermogen dat werd gehouden om de pensioenverplichting te dekken mogelijk ook van kleur verschieft (van ondernemingsvermogen naar beleggingsvermogen). Indien dat het geval is, zou dat een argument zijn om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten op grond van de ratio niet te verlenen. Maar ook dan kan nog steeds worden verdedigd dat aangezien aandelen worden verkregen in een BV die een onderneming drijft, de faciliteiten van toepassing zouden moeten zijn voor zover sprake is van ondernemingsvermogen in de BV. Ik houd het er op dat nu bij fictie sprake is van een verkrijging van aandelen in een BV die een onderneming drijft, er sprake is van een verkrijging van ondernemingsvermogen, ook al is de verkrijging beperkt tot de hiervoor genoemde waardestijging. Voor zover het surplus aan activa na de vrijval beleggingsvermogen vormt (zie hiervoor), kan in zoverre en behoudens de 5%-beleggingsmarge in ieder geval geen beroep op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden gedaan. Hierdoor zou het voor de toepassing van art. 35c SW 1956 niet uitmaken of de aandelen worden verkregen op grond van art. 1 SW 1956 of op grond van art. 13a SW 1956. Om deze gelijke behandeling te verkrijgen, zal echter de bezitseis ook moeten worden aangepast (onderdeel 6.2.3).

6.2.3. *Bezitstermijn*

Om de faciliteiten deelachtig te kunnen worden, moet ook worden voldaan aan de bezitseis van art. 35d SW 1956. De erflater voldoet daar niet aan omdat de aandelen behoren tot het vermogen van een ander. Art. 35d SW 1956 moet dus ook voor deze fictieve verkrijging worden aangepast. Om recht te doen aan de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zou ook hier moeten gelden dat het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen tot het vermogen van de erflater heeft behoord en dat hij ten tijde van de overdracht bij leven minimaal één jaar, in dit geval, een kwalificerende aanmerkelijkbelanghouder was als bedoeld in art. 35d, eerste lid, onderdeel c, SW 1956. Uiteraard voor zover in de BV nog dezelfde onderneming wordt gedreven (zie onderdeel 3.2.2). Indien art. 35d SW 1956 in deze zin wordt aangepast, zou het kind in voorbeeld 7 hiervoor een

25. Hierbij is al rekening gehouden met de ter zake van de vrijval verschuldigde vennootschapsbelasting.

beroep kunnen doen op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Indien de aandelen die op grond van art. 13a SW 1956 fictief worden verkregen niet uit het vermogen van de erflater afkomstig zijn, behoren de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten naar mijn mening niet van toepassing te zijn, omdat geen sprake is van een ‘fictieve’ bedrijfsopvolging.

Voorbeeld 8

Een vader en zijn broer bezitten van meet af aan ieder 50% van de aandelen in Werk BV. In de BV is een pensioenverplichting opgenomen in verband met de pensioentoezegging aan vader. Vader overlijdt. De waarde van de aandelen en de stijging van deze waarde als gevolg van het overlijden van vader zijn net als in het vorige voorbeeld € 1.000.000 respectievelijk € 300.000. Zijn kind is enig erfgenaam. Het kind erft de aandelen met een waarde van € 1.150.000. Hierop zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing. De waardeverhoging bij de broer ad € 150.000 is belast op grond van art. 13a SW 1956. Bij fictie verkrijgt hij kwalificerend ondernemingsvermogen omdat het de aandelen zijn die worden geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen (onderdeel 6.2.2). De erflater voldoet echter niet aan huidige bezitseris van art. 35d SW 1956. Er bestaat naar mijn mening geen reden om hierop een uitzondering te maken omdat vader de 50% van zijn broer nooit in zijn vermogen heeft gehad. Er is geen sprake van een bedrijfsopvolging die de wetgever heeft beoogd te faciliteren.²⁶

6.2.4. Voortzettingseis

Indien art. 35d SW 1956 wordt aangepast zoals ik heb voorgesteld en zou worden voldaan aan de bezitstermijn, zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing voor zover in de BV een onderneming wordt gedreven. De verkrijger moet vervolgens voldoen aan het voortzettingseis van art. 35e SW 1956. Naar mijn mening strekt het voortzettingseis zich uit over de bij fictie verkregen aandelen, ook al is de fictieve verkrijging beperkt tot de waardeverhoging van de aandelen als gevolg van de vrijval van de pensioenverplichting. Zoals ik hiervoor in onderdeel 6.2.2 heb verdedigd, is het feit dat bij fictie aandelen worden verkregen immers reden om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten toe te passen. Er bestaat dan geen reden om daar ten aanzien van het voortzettingseis anders over te denken. Dit betekent dat indien de verkrijger binnen de voortzettingstermijn van vijf jaar bijvoorbeeld 10% van de aandelen vervreemdt, de faciliteiten voor 10% moeten worden ingetrokken.

7. Art. 16, art. 17 en art. 17a SW 1956: Afgezonderd Particulier Vermogen (APV)

In art. 2.14a Wet IB 2001 is een toerekeningsbepaling opgenomen ingeval vermogen is ingebracht in een APV. Op grond van deze bepaling wordt het vermogen toegerekend aan degene die het vermogen in de APV heeft ingebracht. Indien hij overlijdt, wordt het

vermogen voor de inkomstenbelasting vervolgens kort gezegd toegerekend aan zijn erfgenamen. Deze toerekeningsbepaling werkt door naar de SW 1956. Dit betekent dat als degene die het vermogen heeft ingebracht in een APV overlijdt, zijn erfgenamen worden geacht het vermogen te hebben verkregen van die erflater (art. 16 SW 1956). Indien bij leven vermogen wordt verkregen van een APV, wordt voor de SW 1956 een schenking van de inbrenger van het vermogen verondersteld (art. 17 SW 1956). Het afzonderen van het vermogen in een APV vormt geen belaste verkrijging omdat het vermogen wordt geacht nog steeds van de inbrenger te zijn (art. 17a SW 1956).

De toerekening van het vermogen werkt voor de gehele SW 1956 en dus ook voor de daarin opgenomen bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Vanuit de inbrenger moet worden beoordeeld of sprake is van kwalificerend ondernemingsvermogen en moet worden beoordeeld of wordt voldaan aan de bezitstermijn. Voor de voortzettingseis is de verkrijger krachtens erfrecht het uitgangspunt. Indien het APV bijvoorbeeld de aandelen in de BV binnen de voortzettingstermijn van vijf jaar verkoopt, zet de verkrijger niet voort in de zin van art. 35e SW 1956.

De toerekeningsbepaling van art. 2.14a Wet IB 2001 is ingevolge het zevende lid niet van toepassing indien het resultaat van de APV is onderworpen aan een belasting naar de winst die naar Nederlandse maatstaven redelijk is. Indien het APV bijvoorbeeld belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, vindt er geen toerekening plaats voor de inkomstenbelasting. Indien het APV in het buitenland is gevestigd en aldaar een heffing plaatsvindt van minimaal 10% over een resultaat dat is bepaald op vergelijkbare wijze als dat in Nederland zou gebeuren, blijft toerekening op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 ook achterwege. Deze uitzondering geldt niet voor de schenk- en erfbelasting. Dit hangt samen met art. 17a SW 1956 waarin is bepaald dat de afzondering van vermogen in een APV geen belaste verkrijging vormt voor de SW 1956. Het vermogen wordt voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting dus

26. De wetgever heeft immers niet iedere verkrijging van ondernemingsvermogen willen faciliteren. Zie o.a. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, blz. 17. Het probleem zit hier in art. 13a SW 1956 zelf. In deze situatie lijkt geen sprake te zijn van een misbruiksituatie en toch is art. 13a SW 1956 van toepassing.

wel aan de inbrenger en zijn erfgenamen toegerekend. In art. 17, eerste lid, laatste volzin is daarvoor bepaald dat in een dergelijk geval geacht wordt te zijn verkregen van de persoon of personen waaraan de bezittingen zouden zijn toegerekend indien art. 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001 niet zou gelden. Bij een schenking of een vererving zouden de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten dan ook van toepassing moeten zijn, mits uiteraard aan de voorwaarden wordt voldaan. Aan deze voorwaarden kan echter niet worden voldaan in het geval voor de toepassing van de Wet IB 2001 toerekening van het vermogen bij de inbrenger achterwege blijft op grond van art. 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001. De schenker of erflater bezit dan namelijk geen kwalificerend ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956. Evenmin kan worden voldaan aan de bezitstermijn van art. 35d en aan het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956. Eenzelfde soort probleem doet zich voor als de verkrijger tijdens de voortzettingsperiode het verkregen ondernemingsvermogen afzondert in een APV waarop art. 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001 van toepassing is. Nu toerekening voor de inkomstenbelasting vanaf dat moment achterwege blijft, houdt de verkrijger geen kwalificerend ondernemingsvermogen meer en voldoet hij niet meer aan de voortzettingseis. Dit kan niet de bedoeling zijn nu voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting het vermogen nog wel aan de inbrenger en zijn erfgenamen wordt toegerekend. Dit probleem is al eerder in de literatuur gesignaleerd, maar daarmee is tot op heden niets gebeurd.²⁷ Bepaald zou moeten worden dat de beoordeling of is voldaan aan de vereisten van art. 35c, 35d en 35e SW 1956 plaats moet vinden vanuit de situatie die zou bestaan als art. 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001 niet van toepassing zou zijn.

8. Conclusie

De wetgever en ook de staatssecretaris hebben de praktijk duidelijkheid willen verschaffen over de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in geval van een fictieve verkrijging. Zowel in parlementaire geschiedenis als in het bedrijfsopvolgingsbesluit is aangegeven dat de faciliteiten op deze fictieve verkrijgingen van toepassing zijn. Echter, in een aantal situaties wordt niet voldaan aan de bezitseis van art. 35d SW 1956 omdat het ondernemingsvermogen reeds tot het vermogen van de verkrijger behoort. In deze bijdrage heb ik onderzocht hoe met dit probleem moet worden omgegaan. Mijn conclusies zijn tweeledig. Ten eerste moet de bezitseis naar mijn mening ook in deze situaties gelden. De wetgever noch de staatssecretaris kan de bedoeling hebben gehad om bij een gewone erfrechtelijke verkrijging wel een bezitstermijn te stellen en deze bij een fictieve erfrechtelijke verkrijging achterwege te laten. Ten tweede moet om recht te doen aan de bedoeling van de wetgever en ook aan doel en strekking van de fictieve verkrijgingen en de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, art. 35d SW 1956 worden aangepast en moet een specifieke bezitstermijn voor fictieve verkrijgingen worden opgenomen. Bepaald zou moeten worden dat ook aan de bezitseis is voldaan indien de erflater ten aanzien van het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen ten tijde van de overdracht van het vermogen bij leven voldeed aan de bezitstermijn bij overlijden van art. 35d SW 1956. Tevens moet worden bepaald dat art. 9 Uitv.reg. schenk- en erfbelasting van overeenkomstige toepassing is. Verder kan van de gelegenheid gebruik worden gemaakt om te bepalen dat voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten art. 2.14a Wet IB 2001 van toepassing wordt geacht te zijn in het geval sprake is van een reële heffing bij een APV.

27. Zie ook J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 17, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, blz. 389, X.G.R. Auerbach, 'Afgezonderd Particulier Vermogen: Constructiefouten', *WFR* 2010/1172, § 5.2, T.C. Hoogwout, 'Toerekening of fiscale transparantie van het Afgezonderd Particuliere Vermogen?', *FTV* 2012/10, § 5, T.C. Hoogwout, 'Toerekening van afgezonderd particulier vermogen in de erf- en schenkbelasting', *FTV* 2013/46, § 1.5.1 en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de SW 1956*, FM, Deventer: Kluwer 2013: 2e geheel herziene druk, blz. 426-427.