

NTFR

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht

INHOUD

- Opinie**
2008/1703 De bevoegde rechter (mr. Ange F.M.Q. Beukers-van Dooren)
- Winst**
2008/1704* Eerste standaardvoorwaarde geruisloze inbreng ten dele onverbindend (Hof Arnhem)
2008/1705 Voordeel behaald met functiewisseling agrarische kavels vormt stakingswinst (Hof Arnhem)
2008/1706 Voordeel bij verkoop van cultuurgrond valt niet onder de landbouwvrijstelling (Hof Arnhem)
- Arbeid, loon en resultaat**
2008/1707* Proefprocedure over toepassing 30%-regeling voor beroepsvoetballer jonger dan 20 jaar (Rechtbank Leeuwarden)
2008/1708 Inspecteur maakt lagere waarde aandeel in pand op openingsbalans niet aannemelijk (Hof Amsterdam)
2008/1709 Lening was zakelijk; afwaardering komt ten laste van het resultaat (Rechtbank Haarlem)
2008/1710 Huwelijksgoederengemeenschap niet van invloed op resultaat uit een werkzaamheid (Rechtbank Haarlem)
2008/1711 Eiser maakt onvoldoende aannemelijk dat hij geld te leen heeft ontvangen en gegeven (Rechtbank Haarlem)
2008/1712 Bepalingen vereenvoudiging afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk uit OFM 2008 treden in werking (Staatssecretaris – Financiën)
- Privégebruik auto**
2008/1713 Belanghebbende heeft meer dan 500, maar minder dan 3.000 kilometer privé gereden (Hof Amsterdam)
- Vennootschapsbelasting/Dividendbelasting**
2008/1714* Verliesverrekeningsbeperking art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 terecht toegepast (Rechtbank Den Haag)
- Successiewet**
2008/1715* Verkrijging Franse vakantiewoning betreft niet eigendom maar vruchtgebruik (Hof Arnhem)
- Belastingen van rechtsverkeer**
2008/1716* Bedrijfsfusievrijstelling kapitaalsbelasting niet van toepassing (I) (HR)
2008/1717* Bedrijfsfusievrijstelling kapitaalsbelasting niet van toepassing (II) (HR)
2008/1718 Nog niet (geheel) uitgevoerde herinrichting winkelpassage is geen vervaardiging van een goed (Hof Amsterdam)
2008/1719 Door voorbehoud stille reserves wordt niet volledige economisch eigendom verkregen (Rechtbank Breda)

bezig houdt met houdster- en financieringsactiviteiten, zou art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 naar het oordeel van de wetgever van toepassing moeten zijn. Het oordeel van de rechtbank acht ik op dit punt juist – om in terminologie van de Hoge Raad te spreken – ‘wat er zij van de gebezigde gronden’. Het argument dat art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 in strijd zou zijn met Europees recht, kan ik niet volgen. Met art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 heeft de wetgever het Bosal arrest ontkracht, maar die vrijheid hebben nationale belastingwetgevers binnen de Europese Unie (hierna: EU), juist dóór het ontbreken van harmonisatie op het terrein van verliesverrekening binnen de EU. Het fiscale eenheidsregime wordt er door belanghebbende met de haren bijgesleept, maar volgens mij was de fiscale eenheidsregeling in casu niet in geschil. Ook anderszins kan ik mij geen argumenten voorstellen waarom art. 20, lid 4, Wet VPB 1969 strijdig zou zijn met Europees recht van de EU. Wellicht zou art. 20, lid 4, Wet VPB 1969, vanwege onvoldoende voorzienbaarheid dat een dergelijke beperking van de verliesverrekening zou worden ingevoerd, wel strijdig kunnen zijn met het eigendomsrecht van art. 1, Eerste Protocol, EVRM.

Voor een uitgebreidere motivering verwijs ik naar mijn artikel ‘Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?’ in WFR 2005/326.

SUCCESSIEWET

NTFR 2008/1715

Successiewet

Verkrijging Franse vakantiewoning betreft niet eigendom maar vruchtgebruik

Hof Arnhem 25 juli 2008, 07/00283, MK II

Belastingjaartijdvak: 2001

Wetsartikelen: Art. 11, SW 1956; Art. 47, BVDB 2001

Samenvatting

Erflaatster is op 9 november 2001 overleden. Zij was samen met haar twee zussen, A (belanghebbende) en B, sinds 1989 eigenaar van een vakantiewoning in Frankrijk. De inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat belanghebbende en B op grond van de koopovereenkomst uit 1989 gezamenlijk het eigendomsrecht van erflaatster van de vakantiewoning hebben verkregen. Op basis van art. 11 SW 1956 heeft hij belanghebbende voor een bedrag van € 3.453 in de heffing betrokken. Rechtbank Arnhem 1 mei 2007, nr. 06/02293 heeft de inspecteur in het gelijk gesteld. In appel heeft belanghebbende succes. Het hof volgt namelijk de uitleg van belanghebbende dat zij en B slechts het vruchtgebruik van het eigendomsrecht van de vakantiewoning hebben verkregen.

Dit leidt tot een verschuldigde heffing van € 106.

Feiten

3.1. Op 9 november 2001 is mevrouw A (hierna: erflaatster) overleden. Zij woonde in Nederland. Uit haar huwelijk met B, dat in 1966 door echtscheiding is ontbonden, zijn drie kinderen geboren en in leven.

3.2. Erflaatster was samen met haar zussen X, geboren in 1925, en C, geboren in 1924, eigenaar van een vakantiewoning in Frankrijk.

De koopovereenkomst van deze woning bevat de volgende bepaling (vertaling uit het Frans door een beëdigd vertaalter bij de Rechtbank te Q, (België).

‘II – Betrekkingen tussen kopers onderling:

Mevrouw A, Mevrouw C en Mevrouw X zullen vanaf heden de volle eigendom en het volle genot van de verkochte onroerende goederen en rechten verkrijgen; zij zullen gemeenschappelijk ervan genieten tijdens hun leven en onder elkaar wordt formeel overeengekomen, bij wijze van aleatoir beding, dat de twee die als eersten overlijden, zullen worden beschouwd als partijen die nooit enig eigendomsrecht (in de linkermarge is met schrijfmachine en met paraaf van de notaris toegevoegd de inlas ‘sur l’usufruit’) op het vruchtgebruik van voormelde onroerende goederen en rechten, die integraal zullen toebehoren aan de langstlevende van de drie kopers, voor rekening van dewelke onderhavige verwerving geschiedt en die zal worden beschouwd als de partij die steeds de enige eigenares was vanaf de dag van de verwerving van de onroerende goederen en rechten die er het voorwerp van zijn. Dienvolgens zal geen enkele koper kunnen beschikken over de onroerende goederen en rechten zonder de medewerking en de uitdrukkelijke instemming van alle anderen, en de erfgenamen en rechthebbenden van diegenen van hen die zullen komen te overlijden, zullen geen aanspraak kunnen maken op enig recht op voormelde onroerende goederen en rechten, aangezien de langstlevende van de drie kopers moet worden beschouwd als zijnde de enige en onherroepelijke eigenares van de onroerende goederen en rechten (alsof zij deze altijd had bezeten Hof).’

3.3. De executeur testamentair, erflaatsters oudste zoon D, heeft in de door hem ingediende aangifte voor het recht van successie aangegeven dat erflaatster ten tijde van haar overlijden een derde deel van een vakantiewoning bezat en dat die woning verkregen werd door X en C. In de toelichting werd vermeld dat de eigendom door een clause in de aankoopovereenkomst uit 1989 geruisloos overgaat op de langstlevende zussen. De waarde van het aandeel van erflaatster in de woning is op € 28.000 geschat.

Geschil

1. In geschil is of de Inspecteur met toepassing van artikel 11 van de Successiewet 1956 belanghebbende tot het juiste bedrag in het recht van successie heeft betrokken. Het geschil spitst zich toe op de vraag of belanghebbende op basis van de koopovereenkomst uit 1989 de helft van het eigendomsrecht van erflaatster van de vakantiewoning in Frankrijk heeft verkregen of dat zij ter zake van dat eigendomsrecht het gedeelde recht van vruchtgebruik heeft verkregen.

Rechtsoverwegingen

5.1. Belanghebbendes gemachtigde heeft ter zitting naar voren gebracht dat het van aanvang aan de bedoeling van de genoemde drie zussen is geweest dat als gevolg van het overlijden van één van hen niet de eigendom van de overleden zus van de vakantiewoning doch alleen het vruchtgebruik daarvan zou overgaan op de langstlevenden. Tijdens het passeren van de koopakte hebben zij, na het voorlezen van de koopakte, de notaris er dan ook uitdrukkelijk op opmerkzaam gemaakt dat zulks de bedoeling was. Vervolgens heeft de notaris zoals – naar belanghebbendes

gemachtigde stelt – uit de geparafeerde inlas: ‘sur l’usufruit’ in de linkermarge van onderdeel II van de koopakte blijkt, daaraan alsnog gevolg gegeven en aldus vastgelegd dat als gevolg van het overlijden van één van de zussen het vruchtgebruik diende over te gaan op de langstlevende(n). Belanghebbende stelt dat als gevolg van deze inlas de daarop volgende tekst van dit onderdeel van de akte met in achtneming van de inlas moet worden gelezen, zodat op basis van de koopovereenkomst uit 1989 belanghebbende ter zake van het eigendomsrecht van erflaatster van de vakantiewoning het gedeelde recht van vruchtgebruik heeft verkregen.

5.2. In de onder 3.8 tot en met 3.10 vermelde, notarieel opgemaakte akten wordt aan het in onderdeel II van de koopakte van 6 januari 1989 vastgelegde aleatoire beding de door belanghebbende verdedigde uitleg gegeven. Voorts is aan het beding dienovereenkomstig uitvoering gegeven. In dat licht bezien acht het Hof de door belanghebbende verdedigde uitleg van het beding en de inlas aannemelijk. Een andere reden voor het opnemen van de inlas ligt ook niet voor de hand. Anders dan de Rechtbank volgt het Hof dan ook belanghebbendes onder 5.1 vermelde standpunt. 5.3. Niet in geding is dat de waarde van het aandeel van erflaatster in de woning € 26.567 bedraagt. Het Hof berekent het door belanghebbende verkregen vruchtgebruik met toepassing van artikel 21, lid 8, van de Successiewet 1956 juncto artikel 5 en 10 van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 op 6% van € 13.283 x 5 (factor) = € 3.985.

5.4. Ter zitting zijn partijen het erover eens geworden dat belanghebbende voor een bedrag van € 930 in het Franse successierecht is betrokken.

Met inachtneming van voormelde gegevens berekent het Hof het door belanghebbende verschuldigde successierecht op 26% (tarief) van € 3.985 = € 1.036 -/ € 930 = € 106. (Volgt gegrondverklaring.)

COMMENTAAR

VRENEGOOR

Erflaatster en haar twee zusters hadden bij de aankoop van de Franse vakantiewoning in 1989 een zogenoemde tontineclausule in de koopovereenkomst laten opnemen om ervoor te zorgen dat de langstlevende(n) van hen de Franse woning ongestoord zou(den) kunnen blijven gebruiken. Was deze clausule niet opgenomen in de koopovereenkomst, dan zouden de kinderen van erflaatster op grond van hun legitieme rechten onder het Franse erfrecht een deel van de Franse woning in volle eigendom hebben verkregen en daarmee ook een deel van het gebruiksrecht. Door de onderhavige bepaling in de koopovereenkomst bleef echter alleen de bloot eigendom van het eenderde onverdeelde aandeel in de Franse woning in de nalatenschap van erflaatster achter. Duidelijk is dat de notaris die in 1989 de koopovereenkomst opstelde een standaard tontinebepaling had opgenomen, waardoor de volledige eigendom bij de langstlevende van de zusters terecht zou komen. Op het laatste moment heeft de notaris de woorden ‘op het vruchtgebruik’ ingevoegd om daarmee aan te geven dat de erfgenamen van een overleden zus wel de bloot eigendom erven. Door deze toevoeging op het laatste moment werd de rest van de desbetreffende bepaling in de koopovereenkomst onduidelijk. In tegenstelling tot de letterlijke tekst van de bepaling hebben de erfgenamen van diegene van de zusters die zullen komen te overlijden nog wel rechten op de desbetreffende onroerende zaak, namelijk de bloot eigendom. Het is begrijpelijk dat de fiscus door de tekst van de desbetreffende bepaling in de koopover-

eenkomst op het verkeerde been werd gezet en dat er een rechter aan te pas moest komen om de bepaling uit te leggen. Bij zijn uitleg acht het hof van belang dat ook de Franse notaris die na het overlijden verschillende akten met betrekking tot de Franse vakantiewoning moest opstellen, ervan uitging dat de twee overgebleven zusters uitsluitend het vruchtgebruik hadden verkregen. Met de uitleg van Hof Arnhem kan ik mij volledig verenigen.

Uit de gehanteerde vermenigvuldigingsfactor 5 blijkt dat belanghebbende op het moment van verkrijging van het vruchtgebruik tussen de 75 en 80 jaar oud was. In die situatie is de waarde van het vruchtgebruik volgens de methodiek van het Uity.besl. SW 1956 gelijk aan 30% van de volle eigendom. In Frankrijk wordt voor de berekening van de waarde van het vruchtgebruik een andere tabel gehanteerd dan in Nederland. In dit geval was echter, toevallig, ook naar Franse maatstaven de waarde van het vruchtgebruik gelijk aan 30% van de volle eigendom. Vaak komen de waarderingssuitkomsten niet overeen.

Een verkrijging op grond van een tontineclausule is niet vrijgesteld van Frans successierecht. Voor die situatie kent de Franse Code Général des Impôts een met art. 11 SW 1956 vergelijkbare wetsbepaling. Belanghebbende was dan ook successierecht in Frankrijk verschuldigd.

Op grond van art. 47 BvdB 2001 konden de in Frankrijk betaalde successierechten met de in Nederland verschuldigde successierechten worden verrekend en hoefde belanghebbende slechts € 106 bij te betalen.

BELASTINGEN VAN RECHTSVERKEER

NIFR 2008/1716

Belastingen van rechtsverkeer
**Bedrijfsfusievrijstelling kapitaalsbelasting
 niet van toepassing (I)**

HR 8 augustus 2008, 42.729

Belastingjaartijdvak: 2000

Wetsartikelen: Art. 37 lid 1 onderdeel a, WBRV; Art. 37 lid 2 onderdeel b, WBRV

Trefwoorden: informeel kapitaal

Samenvatting

Belanghebbende koopt in 2000 alle aandelen in de Mexicaanse vennootschap L van haar Mexicaanse zustersvennootschap J. De koopsom bedraagt USD 6.500.000. De waarde van de aandelen bedraagt meer dan het tienvoudige van dat bedrag. In geschil is of ter zake van de informele kapitaalbreng de bedrijfsfusievrijstelling van toepassing is. Een 100%-belang kan in het algemeen immers gelden als een zelfstandig onderdeel van een onderneming in de zin van art. 37, lid 2, letter b, Wet BRV. De Hoge Raad acht de bedrijfsfusievrijstelling niet van toepassing. Belanghebbende heeft voor de verkrijging van de aandelen in L een niet-symbolisch bedrag in geld betaald en ter zake geen eigen aandelen toegekend. Door dit laatste kan niet worden voldaan aan de in art. 37, lid 3, Wet BRV gestelde