

# Bachelor Thesis

*“Rechtsvergelijking tussen Nederland, België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten die gelden in geval van schenking en vererving.”*

Naam : Stijn De Jaeger  
Adres : Professor Verbernelaan 66-10  
5037AH Tilburg  
Telefoonnummer : 06-30017724  
Studierichting : Fiscale Economie  
Administratienummer : 245775  
Datum : 6 juni 2006  
Examencommissie : Prof. dr. A.C. Rijkers  
: Mr. M.J. Hoogeveen

## Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk 1</b>	<b>Inleiding.....</b>	<b>-3-</b>
1.1	Motivering van het onderwerp.....	-3-
1.2	Probleemstelling.....	-3-
1.3	Verantwoording van de opzet.....	-4-
<b>Hoofdstuk 2</b>	<b>Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in Nederland.....</b>	<b>-6-</b>
2.1	Inleiding.....	-6-
2.2	Waarderingsfaciliteiten.....	-6-
2.3	Uitstelfaciliteiten.....	-7-
2.4	Voorwaarden.....	-7-
2.5	Tarieven.....	-9-
<b>Hoofdstuk 3</b>	<b>Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in België.....</b>	<b>-11-</b>
3.1	Inleiding.....	-11-
3.2	Algemeen.....	-11-
3.3	Regeling in het Vlaams Gewest.....	-12-
3.3.1	Faciliteiten.....	-12-
3.3.2	Voorwaarden in geval van vererving.....	-12-
3.3.3	Voorwaarden in geval van schenking.....	-13-
3.3.4	Tarieven.....	-15-
3.4	Regeling in het Waals Gewest.....	-15-
3.4.1	Faciliteiten.....	-15-
3.4.2	Voorwaarden in geval van vererving.....	-15-
3.4.3	Voorwaarden in geval van schenking.....	-17-
3.4.4	Tarieven.....	-17-
3.5	Regeling in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.....	-18-
3.5.1	Faciliteiten.....	-18-
3.5.2	Voorwaarden in geval van vererving.....	-18-
3.5.3	Voorwaarden in geval van schenking.....	-19-
3.5.4	Tarieven.....	-20-

<b>Hoofdstuk 4</b>	<b>Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in Duitsland.....</b>	<b>-21-</b>
4.1	Inleiding.....	-21-
4.2	Faciliteiten.....	-21-
4.3	Voorwaarden.....	-21-
4.4	Tarieven.....	-22-
<b>Hoofdstuk 5</b>	<b>Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in het Verenigd Koninkrijk.....</b>	<b>-23-</b>
5.1	Inleiding.....	-23-
5.2	Faciliteiten.....	-23-
5.3	Voorwaarden.....	-24-
5.4	Tarieven.....	-25-
<b>Hoofdstuk 6</b>	<b>Nederlandse faciliteiten in vergelijking met de ons omringende landen.....</b>	<b>-26-</b>
6.1	Inleiding.....	-26-
6.2	Algemeen.....	-26-
6.3	Faciliteiten.....	-26-
6.4	Voorwaarden.....	-27-
6.5	Tarieven.....	-28-
6.6	Overzicht.....	-30-
<b>Hoofdstuk 7</b>	<b>Aanbevelingen.....</b>	<b>-32-</b>
7.1	Inleiding.....	-32-
7.2	Overwegingen en mogelijke aanpassingen in de Nederlandse fiscale wetgeving naar aanleiding van de rechtsvergelijking.....	-32-
<b>Hoofdstuk 8</b>	<b>Conclusie.....</b>	<b>-36-</b>
8.1	Inleiding.....	-36-
8.2	Welke conclusies zijn te trekken naar aanleiding van de rechtsvergelijking?.....	-36-
<b>Literatuurlijst.....</b>		<b>-38-</b>

# Hoofdstuk 1 Inleiding

## 1.1 Motivering van het onderwerp

Uit een onlangs verschenen rapport<sup>1</sup> van onderzoeksbureau EMI en het Ministerie van Economische Zaken, blijkt dat het slecht gesteld is met de Nederlandse markt van bedrijfsovernames. Dit is te wijten aan de slechte voorbereiding van de ondernemers, het feit dat kopers en verkopers elkaar niet weten te vinden, financieringsproblemen en aan fiscale bepalingen.<sup>2</sup> Deze gegevens zijn extra zorgwekkend met het oog op de toenemende vergrijzing in ons land. De komende tien jaar zullen er naar schatting jaarlijks 18.000 bedrijven worden gestaakt.<sup>3</sup> Ook de maatregelen getroffen in het belastingplan 2005 en de geplande verdere verhoging van het vrijstellingspercentage per 1 januari 2007 getuigen er van dat de bedrijfsopvolging op dit moment een erg actueel onderwerp is. De overheid geeft met deze maatregelen aan het belang in te zien van evenwichtige en weloverwogen faciliteiten voor bedrijfsovernames en bedrijfsopvolgingen.

## 1.2 Probleemstelling

Fiscale aspecten worden genoemd als één van de oorzaken van de slechte markt voor bedrijfsovernames in Nederland.<sup>4</sup> Uit het hiervoor genoemde rapport van onderzoeksbureau EMI en het Ministerie van Economische Zaken blijkt dat een succesvolle bedrijfsovername een positief effect heeft op productiviteitsgroei en innovatie.<sup>5</sup> Met het oog op het grote aantal bedrijven dat als gevolg van de vergrijzing zal worden gestaakt en het niet optimale economische klimaat in Nederland is het van belang de bedrijfsovername fiscaal niet in de weg te staan.

Ik heb er voor gekozen in deze thesis de huidige faciliteiten en voorwaarden die gelden voor bedrijfsopvolging in geval van schenking of vererving te behandelen. Bij schenking of vererving is op lange termijn sprake van belastingderving, vanwege de vrijstellingen die onder bepaalde voorwaarden worden verleend. De Nederlandse bepalingen in de wet worden als erg ingewikkeld ervaren en zijn aan belastingplichtigen haast niet uit te leggen.<sup>6</sup> De vraag waar verbeteringen mogelijk zijn, zal in deze thesis worden beantwoord door de bepalingen in Nederland te vergelijken met die in België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. Gezien de toenemende invloed van de Europese wetgeving en

---

<sup>1</sup> Rapport (nr. 8 in de serie), Entrepreneurship in the Netherlands, Business transfer: a new start, december 2005

<sup>2</sup> Het Financieele Dagblad, Grijs golf leidt tot verdwijnen van veel bedrijven, 7-2-2006.

<sup>3</sup> Rapport *Bedrijfsopvolging: Continuïteit door fiscaliteit*, uitgevoerd naar aanleiding van de motie Vroonhoven Kok c.s., waarin werd verzocht om een integrale visie op de fiscale behandeling van bedrijfsoverdrachten.

<sup>4</sup> Het Financieele Dagblad, Grijs golf leidt tot verdwijnen van veel bedrijven, 7-2-2006.

<sup>5</sup> Rapport (nr. 8 in de serie), Entrepreneurship in The Netherlands, Business transfer: a new start, Chapter 3.

<sup>6</sup> J.W. Zwemmer, De heffing van successie- en schenkingsbelasting bij bedrijfsopvolging, WPNR 2004/6576.

de daarin meestal beoogde harmonisatie, is het belangrijk te weten waar belangrijke verschillen zitten en waar Nederland in het licht van die harmonisatie aanpassingen zou kunnen verwachten. Mede omdat politici, economen en bedrijven de neiging hebben om met omringende landen te vergelijken,<sup>7</sup> zal de focus liggen op de vergelijking met de faciliteiten en voorwaarden die daar gelden. De probleemstelling van deze thesis is:

Wat zijn de verschillen tussen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in Nederland en de ons omringende landen bij het schenken en vererven van ondernemingsvermogen en is er aanleiding om aan de hand van de rechtsvergelijking de Nederlandse wetgeving aan te passen?

### **1.3 Verantwoording van de opzet**

De beantwoording van de probleemstelling zal gebeuren aan de hand van een literatuuronderzoek. Eerst zal de wetgeving in de verschillende landen naast elkaar worden gelegd om vervolgens verschillen en overeenkomsten te vinden. Ik zal eerst de wetgeving in de landen individueel bekijken. Daarbij zal ik de volgende zaken beschrijven:

1. Welke faciliteiten bestaan er?
2. Welke voorwaarden worden gesteld om van de faciliteiten gebruik te kunnen maken?
3. Welk vermogen komt in aanmerking?
4. Welke tarieven gelden er?

Na het bekijken van de wetgeving in de verschillende landen zal ik de overeenkomsten en verschillen met Nederland aangeven. Zo wordt een beeld verkregen van hoe de Nederlandse faciliteiten en voorwaarden zich verhouden tot die in de ons omringende landen en kan worden beschouwd op welke punten de Nederlandse wetgeving ingewikkelder of nadeliger is. Naar aanleiding hiervan zal ik aangeven welke elementen uit de wetgeving in de ons omringende landen in Nederland gebruikt kunnen worden, om de regeling in Nederland beter en minder ingewikkeld te maken.

De thesis is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 zullen de faciliteiten en voorwaarden worden toegelicht zoals ze nu in Nederland gelden. In hoofdstuk 3 zullen de Belgische faciliteiten en voorwaarden, per Gewest gesplitst, worden behandeld. In hoofdstuk 4 komen de faciliteiten en voorwaarden in Duitsland aan de orde en in hoofdstuk 5 zal het Verenigd Koninkrijk bekeken worden. Na de behandeling van de verschillende landen zal in hoofdstuk 6 een overzicht worden gegeven van de belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen de faciliteiten en voorwaarden in

---

<sup>7</sup> Dit blijkt bijvoorbeeld uit het idee dat in maart 2006 in diverse kranten is geopperd om een vignet in te voeren voor schone auto's, zoals dat in Duitsland gebeurt, of uit het artikel in het Financieele Dagblad van 22 maart 2006 "Zalm verdubbelt garantie spaargeld" waarin ondermeer naar de Britse garantie voor spaargeld wordt gekeken.

de Nederlandse wetgeving en de wetgeving in de ons omringende landen. In hoofdstuk 7 zal ik aanbevelingen doen voor mogelijke aanpassingen in de Nederlandse wetgeving. Als afsluiting volgt in hoofdstuk 8 de conclusie van de rechtsvergelijking.

## Hoofdstuk 2 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in Nederland

### 2.1 Inleiding

De Nederlandse Successiewet is een verkrijgingsbelasting. Er wordt niet naar de verkrijging in zijn geheel gekeken, maar naar de verkrijgingen van elke individuele begunstigde. Het successierecht wordt berekend over alles dat wordt verkregen ten gevolge van het overlijden van een persoon die ten tijde van het overlijden in Nederland woonachtig was. Het schenkingsrecht wordt berekend over schenkingen door een persoon die ten tijde van de schenking in Nederland woonachtig is. In artikel 3, lid 1 Successiewet 1956 is een woonplaatsfictie opgenomen die inhoudt dat wanneer een Nederlander binnen 10 jaar na emigratie overlijdt of een schenking doet, ten tijde hiervan geacht wordt in Nederland woonachtig te zijn.<sup>8</sup> Lid 2 van hetzelfde artikel bevat de bepaling dat een ieder die schenkingen doet binnen een jaar na het metterwoon verlaten van het Rijk geacht wordt ten tijde van de schenking in Nederland woonachtig te zijn. Naast de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten die in dit hoofdstuk behandeld zullen worden, bestaan er ook algemene vrijstellingen voor verervingen en schenkingen. Deze zijn te vinden in artikel 32 Successiewet 1956 voor het successierecht en artikel 33 Successiewet 1956 voor het schenkingsrecht.

Bij het schenken en vererven van ondernemingsvermogen kent Nederland in de Successie- en Invorderingswet vijf faciliteiten. Twee daarvan zijn waardeverminderingen, de overige drie zijn uitstelregelingen<sup>9</sup>. De vijf faciliteiten en de bijbehorende voorwaarden zijn lastig terug te vinden in de wet. Ze staan verspreid over de Successiewet 1956, Uitvoeringsregeling Successiewet 1956, de Invorderingswet 1990 en de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. In dit hoofdstuk zullen eerst de faciliteiten behandeld worden. Vervolgens zal gekeken worden wat de voorwaarden zijn om gebruik te kunnen maken van de faciliteiten en welke tarieven van toepassing zijn.

### 2.2 Waarderingsfaciliteiten

Normaal gesproken wordt er bij de waardering van de verkrijging van ondernemingsvermogen uitgegaan van de waarde in het economische verkeer.<sup>10</sup> Dit is bij ondernemingen in het algemeen de waarde going-concern. In Nederland bestaan er twee voorwaardelijke waarderingsfaciliteiten die hier een correctie op aanbrengen. De eerste faciliteit speelt vooral bij slecht renderende ondernemingen.

---

<sup>8</sup> De woonplaats fictie in de Successiewet is onlangs door het EG-Hof niet strijdig geacht met het EG-recht. E.Kamman, *Belastingheffing na emigratie toegestaan*, Effect 8, blz. 28, 15 april 2006.

<sup>9</sup> M.J. Hoogeveen e.a., *Bedrijfsopvolging Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk I Paragraaf 3.3.1.

<sup>10</sup> Artikel 21, lid 4 Successiewet 1956.

Het komt dan voor dat de liquidatiewaarde hoger is dan de waarde going-concern. Voor deze gevallen wordt het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere going-concern waarde vrijgesteld. De tweede faciliteit houdt een vrijstelling van 60% van de waarde going-concern in.<sup>11</sup> Voor beide waarderingsfaciliteiten wordt het voorlopig vrijgestelde waardeverschil in de wet als voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde aangeduid.<sup>12</sup>

### **2.3 Uitstelfaciliteiten**

De eerste van de drie uitstelfaciliteiten wordt verleend in samenhang met de twee waarderingsfaciliteiten. Er wordt uitstel van betaling verleend voor het schenkings- of successierecht begrepen in de voorwaardelijk onbelaste conserverende waarde. Het gaat om renteloos uitstel van betaling gedurende een periode van vijf jaar. Deze regeling is terug te vinden in artikel 25, lid 11 Invorderingswet 1990 en artikel 6 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. De tweede uitstelfaciliteit betreft een uitstelregeling voor het schenkings- of successierecht dat ziet op 40% van de waarde going-concern. Het gaat om rentedragend uitstel van betaling gedurende tien jaar. In de wet wordt deze 40% aangeduid als voorwaardelijk belaste geconserveerde waarde.<sup>13</sup> De uitstelregeling is terug te vinden in artikel 25, lid 12 Invorderingswet 1990 en artikel 6a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. De laatste van de drie uitstelfaciliteiten heeft betrekking op het successierecht dat ziet op de verkrijging van een vordering op een medeverkrijger voorzover deze medeverkrijger ondernemingsvermogen heeft verkregen. Het gaat om rentedragend uitstel van betaling gedurende tien jaar. Dit volgt uit artikel 25, lid 13 Invorderingswet 1990 en artikel 6b Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Een vordering op een medeverkrijger ontstaat door een wettelijke verdeling, of bijvoorbeeld door een in het testament opgenomen legaat tegen inbreng van de waarde van de gelegateerde goederen.<sup>14</sup>

### **2.4 Voorwaarden**

Om gebruik te kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden er diverse voorwaarden gesteld. Dit wordt enerzijds gedaan om de verkrijging van ondernemingsvermogen te faciliteren en anderzijds om misbruik tegen te gaan.<sup>15</sup> De voorwaarden hebben betrekking op het object, de verkrijger, of de rechtsvoorganger.

---

<sup>11</sup> Met ingang van 1 januari 2007 zal de vrijstelling worden verhoogd naar 75%.

<sup>12</sup> Artikel 35c, lid 1 Successiewet 1956 en artikel 35 c, lid 2 Successiewet 1956.

<sup>13</sup> Artikel 35c, lid 3 Successiewet 1956.

<sup>14</sup> M.J. Hoogeveen e.a., *Bedrijfsopvolging Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk 3, paragraaf 2.3.2.3.

<sup>15</sup> M.J. Hoogeveen e.a., *Bedrijfsopvolging Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk 1, paragraaf 3.3.2.



## Object

Alleen ondernemingsvermogen komt in aanmerking voor de faciliteiten. Artikel 7c Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 bepaalt dat de tegenprestatie die eventueel moet worden gedaan om de vermogensbestanddelen te verkrijgen niet in mindering hoeft te worden gebracht op de waarde daarvan. Welk vermogen als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt voor de toepassing van de faciliteiten volgt uit artikel 35b, lid 2 Successiewet 1956. Bij onderdeel a gaat het om vermogen van een ondernemer of een zelfstandige beroepsuitoefenaar en ook het vermogen van een medegerechtigde. Onderdeel b heeft betrekking op aanmerkelijkbelangaandelen. De faciliteiten gelden alleen indien en voorzover de vennootschap een onderneming drijft in de zin van artikel 2, lid 1, onderdeel d Wet Vpb 1969. Op de verkrijging van ondernemingen in een vennootschap die enkel beleggen, zijn de faciliteiten niet van toepassing. Voor ondernemingen die een deel van het vermogen beleggen, bestaat de zogeheten 15%-regeling. Deze is te vinden in artikel 35b, lid 3 Successiewet 1956 en artikel 7a Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. De regeling houdt in dat wanneer een onderneming minder dan 15% van het ondernemingsvermogen belegt, het gehele vermogen in aanmerking mag worden genomen voor de faciliteiten. Indien de onderneming voor meer dan 15% belegt, mogen de faciliteiten toch worden toegepast over het werkelijke ondernemingsvermogen vermeerderd met 15% van het totale vermogen. De faciliteiten zijn niet van toepassing op ter beschikking gesteld vermogen in de zin van artikel 3.91 en 3.92 Wet IB 2001.

## Verkrijger

De faciliteiten zijn alleen van toepassing wanneer er sprake is van een reële bedrijfsopvolging. De verkrijger van een IB-onderneming dient de onderneming rechtstreeks voort te zetten en winst uit onderneming te blijven genieten. De verkrijger van aandelen of winstbewijzen mag deze gedurende vijf jaar niet vervreemden en de BV mag haar activiteiten niet staken of wijzigen in beleggingsactiviteiten gedurende een periode van vijf jaar wil hij de faciliteiten deelachtig blijven. Dit wordt ook wel het voortzettingsvereiste genoemd.<sup>16</sup> De faciliteiten worden ingetrokken wanneer er binnen de vereiste vijfjaarstermijn niet meer aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan. Er vindt dan een herziening van de te conserveren waarde plaats op grond van artikel 53b, lid 2 Successiewet 1956. In artikel 7d Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zijn uitzonderingen opgenomen voor situaties waarbij er geen herziening plaatsvindt. Hiervoor worden in de wet wel extra voorwaarden gesteld. Als voorbeeld kan genoemd worden het omzetten van een persoonlijke onderneming in een BV of NV, met als voorwaarde dat de oprichters geheel of nagenoeg geheel hetzelfde als voorheen gerechtigd zijn tot het vermogen<sup>17</sup>. Een andere situatie waarin de faciliteiten niet worden teruggenomen doet zich

---

<sup>16</sup> Artikel 53b, lid 3 Successiewet 1956 en artikel 7d Uitvoeringsregeling Successiewet 1956.

<sup>17</sup> Artikel 7d, lid 1 Uitvoeringsregeling Successiewet 1956.

voor bij het overlijden van de voortzetter, mits één of meer van zijn erfopvolgers in zijn plaats treden en de termijn volmaken<sup>18</sup>.

### Rechtsvoorganger

De faciliteiten zijn alleen van toepassing indien het een onderneming van de erflater of de schenker betreft. De erflater of schenker dient IB-ondernemer, medegerechtigde of aanmerkelijkbelanghouder te zijn geweest.

In geval van schenking worden er twee aanvullende eisen gesteld aan de rechtsvoorganger om gebruik te kunnen maken van de faciliteiten: <sup>19</sup>

1. De schenker dient de onderneming ten minste vijf jaar voor zijn rekening te hebben gedreven, of de aandelen of winstbewijzen die behoorden tot een aanmerkelijk-belang<sup>20</sup> ten minste 5 jaar in zijn bezit te hebben gehad, voorafgaand aan het moment van de schenking. Er mag voor de beoordeling van de periode van vijf jaar enkel worden gekeken naar de periode waarin een materiële onderneming werd gedreven<sup>21</sup>. Artikel 7b Uitvoeringsregeling Successiewet 1956, geeft aan wanneer in andere gevallen voldaan is aan de vijfjaarstermijn.
2. De schenker dient minimaal 55 jaar of voor 45% of meer arbeidsongeschikt te zijn in de zin van artikel 6.20 Wet IB 2001.

De uitstelfaciliteiten worden ingetrokken in geval van faillissement van de belastingschuldige of wanneer de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen ten aanzien van de belastingschuldige van toepassing is<sup>22</sup>. Wanneer er een vordering wordt verkregen op een medeverkrijger in de zin van artikel 35b, lid 2 Successiewet 1956 zijn er nog twee aanvullende beëindigingsgronden<sup>23</sup>. Er wordt expliciet aangegeven dat het uitstel van betaling wordt stopgezet wanneer er zich een gebeurtenis voordoet als beschreven in artikel 53b, lid 3 Successiewet 1956. De tweede extra beëindigingsgrond is het aflossen van de vordering.

## **2.5 Tarieven**

Nederland kent een dubbel progressief tarief in de Successiewet. Dit wil zeggen dat niet alleen de omvang van de verkrijging bepalend is voor het tarief, maar ook de graad van verwantschap<sup>24</sup>. Hierbij worden drie tariefgroepen onderscheiden. In de eerste groep vallen de echtgenoot c.q. geregistreerde

---

<sup>18</sup> Artikel 7d, lid 7 Uitvoeringsregeling Successiewet 1956.

<sup>19</sup> Artikel 35c, lid 4 Successiewet 1956.

<sup>20</sup> In de zin van afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

<sup>21</sup> Besluit van 16 maart 2004, nr. CPP2003/1717M, V-N 2004/22.15

<sup>22</sup> Artikel 25, lid 11 Invorderingswet 1990 en artikel 25, lid 12 Invorderingswet 1990.

<sup>23</sup> Artikel 25, lid 13 Invorderingswet 1990.

<sup>24</sup> Artikel 24 Successiewet 1956.

partner, de kinderen, afstammelingen in de tweede of verdere graad<sup>25</sup> en verkrijgers in de zin van artikel 24, lid 2 Successiewet 1956. Het tarief loopt op van 5% tot 27%. In de tweede groep vallen broers, zusters en bloedverwanten in de rechte opgaande lijn; hier loopt het tarief op van 26% tot 53%. Groep drie omvat de overige verkrijgers. In die groep is het tarief het hoogst; van 41% tot 68%.

---

<sup>25</sup> Voor afstammelingen in de tweede of verdere graad wordt het tarief uit de bijbehorende kolom in artikel 24 lid 1 Successiewet 1956 verhoogd met 60% daarvan.

## Hoofdstuk 3 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in België

### 3.1 Inleiding

Na de goedkeuring van het Lambermont-akkoord<sup>26</sup> hebben diverse wetswijzigingen ertoe geleid dat elk van de drie Gewesten, te weten het Vlaams, Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest, zijn eigen successierechtelijke tarieven, vrijstellingen en daarmee samenhangende ondernemingsfaciliteiten kent. Dit geldt ook voor het registratierecht.<sup>27</sup> Per Gewest zal in dit hoofdstuk worden gekeken naar de faciliteiten (subparagraaf 1 van iedere Gewestparagraaf), de voorwaarden in geval van vererving (subparagraaf 2), de voorwaarden in geval van schenking (subparagraaf 3) en de tarieven (subparagraaf 4). Om te beginnen een algemeen stuk over de Belgische wetgeving.

### 3.2 Algemeen

Het Belgische successierecht wordt geheven over het netto wereldvermogen van de erflater die op het moment van zijn overlijden Rijksinwoner van België is. Onder Rijksinwoner wordt de persoon verstaan, die op het ogenblik van zijn overlijden binnen het Rijk zijn domicilie of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd.<sup>28</sup> In België wordt met “zetel van zijn vermogen” de plaats bedoeld vanwaar de erflater zijn goederen beheert en of toezicht uitoefent op het beheer daarvan, dus niet de plaats waar het nalatenschapsvermogen zich werkelijk bevindt. België kent als zodanig geen schenkingsrecht. Wanneer er echter een akte is verleden voor een Belgische notaris is wel registratierecht verschuldigd. Fictief behoren in België de goederen die geschonken zijn binnen drie jaar voor het overlijden en waar geen registratierecht over is betaald, tot de grondslag voor de heffing van het successierecht.<sup>29</sup> Bovendien worden in Vlaanderen en Brussel sinds 2005 schenkingen onder opschortende voorwaarde aangemerkt als fictief erfrechtelijke verkrijging.<sup>30</sup> Ook in geval van schenking kennen de Gewesten hun eigen regelingen. In tegenstelling tot andere landen, waaronder Nederland, kent België geen woonplaatsfictie voor een bepaalde periode na emigratie. De nationaliteit van de erflater speelt geen rol. De algemene vrijstellingen voor het successierecht zijn in de wetgeving van elk Gewest te vinden in hoofdstuk zeven van het Wetboek der successierechten.

---

<sup>26</sup> Het Lambermont-akkoord heeft mede geleid tot de vijfde staatshervorming. Door deze staatshervorming zijn de fiscale bevoegdheden van de drie Gewesten uitgebreid.

<sup>27</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht* (Fed fiscale brochures), Deventer: Kluwer 2005, Hoofdstuk 17, paragraaf 17.2.

<sup>28</sup> Artikel 1 Wetboek der successierechten.

<sup>29</sup> Artikel 7 Wetboek der successierechten.

<sup>30</sup> Artikel 4, lid 3 Wetboek der successierechten, Vlaams- en Brussels Gewest.

### **3.3 Regeling in het Vlaams Gewest**

#### **3.3.1 Faciliteiten**

De faciliteit houdt in geval van de vererving van ondernemingsvermogen een vrijstelling van het gehele vermogen in.<sup>31</sup> Bij het registratierecht houdt de faciliteit bij het schenken van ondernemingsvermogen een verlaging van het tarief in.<sup>32</sup>

#### **3.3.2 Voorwaarden in geval van vererving**

In artikel 60bis, §1, wordt bepaald welk vermogen onder de vrijstelling valt. Het betreft de nettowaarde van a) de activa die de erflater of zijn echtgenoot beroepsmatig hebben geïnvesteerd in een familiale onderneming; en b) de aandelen in een familiale vennootschap of vorderingen op een dergelijke vennootschap. Het begrip familiale onderneming wordt gedefinieerd als: een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de erflater en / of zijn echtgenoot, al dan niet samen met anderen persoonlijk wordt geëxploiteerd of uitgeoefend.<sup>33</sup> Familiale vennootschap wordt gedefinieerd als: de vennootschap met zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Unie. Deze vennootschap dient te voldoen aan de voorwaarden van §1, §5 en §8 van artikel 60bis, ofwel de dochtervennootschappen waarin aandelen of vorderingen worden gehouden, dienen aan deze voorwaarden te voldoen.<sup>34</sup> Er worden geen eisen gesteld aan de rechtsvorm van de vennootschap. Op grond van §4 worden onder aandelen tevens begrepen de maatschappelijke rechten in vennootschappen en certificaten van aandelen. Ook onder vorderingen worden tevens de certificaten van vorderingen begrepen. Investerings-, kapitaalverhogingen of bijkomende leningen, die zijn gedaan in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden zijn uitgesloten van de vrijstelling, tenzij ze voorzien in een rechtmatige financiële of economische behoefte.<sup>35</sup> In §9 is ten slotte te vinden wat onder nettowaarde wordt verstaan: de waarde van de activa of aandelen verminderd met de schulden, behalve die welke specifiek werden aangegaan om andere goederen te verwerven of te behouden.

Er worden daarnaast nog vijf voorwaarden gesteld aan het toepasbaar zijn van de vrijstelling van het ondernemingsvermogen ingeval van vererving. In de eerste plaats dient voor de aandelen als bedoeld in artikel 60bis, §1 sub b, volgens datzelfde artikel, de erflater en / of zijn echtgenoot en / of enkele andere bloed- of aanverwanten in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden onafgebroken tot ten

---

<sup>31</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>32</sup> Artikel 140bis, §1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>33</sup> Artikel 60bis, §2 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>34</sup> Artikel 60bis, §3 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>35</sup> Artikel 60bis, §6 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

minste 50% van de onderneming of de aandelen gerechtigd te zijn. Een tweede voorwaarde is dat de vrijstelling slechts wordt verleend indien de onderneming in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, minstens vijf in het Vlaams Gewest tewerkgestelde werknemers telt, uitgedrukt in volle tijdseenheden.<sup>36</sup> Als er maar één, twee, drie of vier werknemers zijn in het Vlaamse Gewest, wordt de vrijstelling slechts toegepast op respectievelijk 20%, 40%, 60%, of 80% van de nettowaarde als bepaald in artikel 60bis, §9. Na het overlijden dient bovendien het werknemersaantal gedurende vijf jaar gehandhaafd te blijven. In beginsel wordt indien de mate van tewerkstelling lager ligt dan op het moment van het overlijden de belasting evenredig verschuldigd tegen het normale tarief. De vrijstelling wordt echter voorlopig geheel behouden indien het voortschrijdende gemiddelde aantal werknemers, berekend op het einde van elk van de eerste vijf jaar na het overlijden, tenminste gelijk is aan 50% van het aantal personeelsleden op het moment van overlijden.<sup>37</sup> Ten derde wordt de voorwaarde gesteld dat er in de drie jaar voor het overlijden een jaarrekening is opgemaakt. Indien de onderneming of vennootschap zijn maatschappelijke zetel buiten het Vlaamse Gewest heeft, moet de jaarrekening zijn opgemaakt naar de wetgeving van die plaats.<sup>38</sup> De vierde voorwaarde houdt in dat wanneer het belegde vermogen of het kapitaal en de vorderingen die de erfgenamen op de vennootschap hebben, als bedoeld in artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, dalen door uitkeringen of terugbetalingen in de vijf jaar na het overlijden, het normale tarief evenredig verschuldigd is.<sup>39</sup> De laatste voorwaarde bestaat uit een drietal formaliteiten waaraan moet worden voldaan:<sup>40</sup>

1. In de aangifte moet uitdrukkelijk om de toepassing van artikel 60bis verzocht worden.
2. Het door het Vlaamse Gewest uitgereikte attest waaruit blijkt dat aan de voorwaarden voor tewerkstelling en kapitaal is voldaan dient bij de aangifte te worden toegevoegd.
3. In de aangifte dient te worden vermeld voor welke activa of aandelen de toepassing van artikel 60bis wordt gevraagd.

Indien niet aan deze formaliteiten wordt voldaan, is artikel 60bis niet van toepassing.

### **3.3.3 Voorwaarden in geval van schenking**

In artikel 140bis worden drie groepen schenkingen aangemerkt waarop de faciliteit toepasbaar kan zijn, het dient daar in ieder geval te gaan om het uitoefenen van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf, een vrij beroep, een ambt of post.<sup>41</sup> Het volgende vermogen komt in aanmerking:

---

<sup>36</sup> Artikel 60bis, §5 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>37</sup> Artikel 60bis, §5 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>38</sup> Artikel 60bis, §8 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>39</sup> Artikel 60bis, §7 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>40</sup> Artikel 60bis, §10 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>41</sup> Artikel 140bis, §1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

1. De schenking van de eigendom of het vruchtgebruik van een universaliteit<sup>42</sup> van goederen of van een bedrijfstak of van een onverdeeld deel van minstens de helft van die rechten<sup>43</sup>
2. De schenking van de eigendom of het vruchtgebruik van (certificaten van) aandelen van of maatschapsrechten in een vennootschap<sup>44</sup>
3. De schenking van de eigendom of het vruchtgebruik van (certificaten van) vorderingen op een vennootschap.<sup>45</sup>

Per groep gelden verschillende voorwaarden. Deze zijn:

1. Voor schenkingen van een universaliteit van goederen of bedrijfstak:<sup>46</sup>
    - De faciliteit is niet toepasbaar op onroerende goederen die geheel of deels voor bewoning aangewend worden of bestemd zijn.
    - De activiteit van de geschonken universaliteit van goederen of bedrijfstak dient zonder onderbreking vijf jaar te worden voortgezet.
    - De onroerende goederen die met toepassing van de faciliteit zijn overgedragen, mogen gedurende een periode van vijf jaar niet worden aangewend of bestemd worden voor bewoning.
  2. Voor schenkingen van aandelen van een vennootschap:<sup>47</sup>
    - De zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap dient in een lidstaat van de Europese Unie gelegen te zijn.
    - De aandelen dienen minstens 10% van de stemrechten in de algemene ledenvergadering of van de totaliteit van aandelen te vertegenwoordigen. Hiervan moet ter bewijs een notariële akte zijn afgegeven.
  3. Voor schenkingen van vorderingen op een vennootschap:<sup>48</sup>
    - De vordering dient gedurende vijf jaren niet te worden terugbetaald.
- Tevens kennen groep twee en drie beide ook nog de volgende voorwaarden:<sup>49</sup>
- De activiteit van de vennootschap dient zonder onderbreking vijf jaar te worden voortgezet.
  - De zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap mag gedurende een periode van vijf jaar niet worden overgebracht naar een staat die geen lid is van de Europese Unie.

---

<sup>42</sup> Hiermee wordt bedoeld dat de goederen deel uit moeten maken van hetzij het eigen vermogen van de overledene, hetzij van de gemeenschap bestaande tussen hem en zijn overlevende echtgenoot, hetzij van de onverdeeldheid bestaande tussen het vermogen van de overledene en dat van de overlevende echtgenoot.

<sup>43</sup> Artikel 140bis, §1 sub 1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>44</sup> Artikel 140bis, §1 sub 2 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>45</sup> Artikel 140bis, §1 sub 3 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>46</sup> Artikel 140bis, §1 sub 1 en artikel 140ter, deel 1 a en b, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>47</sup> Artikel 140bis, §1 sub 2, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>48</sup> Artikel 140bis, §1 sub 3 en artikel 140 ter, deel 3 a, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>49</sup> Artikel 140ter, deel 2 a en b en artikel 140ter, deel 3 b en c, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

### **3.3.4 Tarieven**

De tarieven voor het successierecht zijn dubbel progressief. Het tarief voor echtgenoten en tussen samenwonenden loopt op van 3% tot 27%. Tussen broers en zusters loopt het tarief op van 30% tot aan 65% en voor andere verkrijgers loopt het tarief op van 45% tot aan 65%.<sup>50</sup> Indien aan de voorwaarden voor de faciliteit van artikel 60bis wordt voldaan, wordt er een gehele vrijstelling verleend voor het kwalificerende vermogen.<sup>51</sup>

Voor het bepalen van de tarieven bij het registratierecht wordt onderscheid gemaakt tussen onroerende en roerende goederen. De tarieven voor onroerende goederen zijn dubbel progressief. Het tarief neemt toe naarmate de verkrijging groter is en de graad van verwantschap hoger is. Het tarief voor schenkingen in rechte lijn en voor echtgenoten loopt van 3% tot aan 30%. Het tarief voor broers en zusters loopt van 20% tot aan 65%. Voor ooms en tantes loopt het tarief op van 25% tot aan 70%. Tot slot loopt het tarief voor overige verkrijgers op van 30% tot 80%.<sup>52</sup> Het tarief voor roerende goederen bedraagt in geval van schenking in rechte lijn en aan echtgenoten 3% en in geval van alle andere personen 7%.<sup>53</sup> Indien aan de voorwaarden voor de faciliteit van artikel 140bis en 140ter wordt voldaan, worden de tarieven uit artikel 131 verlaagd tot 2%.<sup>54</sup>

## **3.4 Regeling in het Waals Gewest**

### **3.4.1 Faciliteiten**

In geval van de vererving of schenking van ondernemingsvermogen houdt de faciliteit een verlaging in van het tarief voor het successierecht,<sup>55</sup> respectievelijk het registratierecht.<sup>56</sup>

### **3.4.2 Voorwaarden in geval van vererving**

In artikel 60bis, §1, wordt bepaald welk vermogen onder de faciliteit valt. Het betreft het nettoaandeel in een onderneming, waarvan de erfopvolging of vereffening van het huwelijksvermogensstelsel ten gevolge van het overlijden a) een zakelijk recht bevat op goederen die deel uitmaken van een universaliteit van goederen, bedrijfstak of handelsfonds, waarmee een familiale onderneming werd

---

<sup>50</sup> Artikel 48 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>51</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Vlaams Gewest.

<sup>52</sup> Artikel 131, §1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>53</sup> Artikel 131, §2 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>54</sup> Artikel 140bis, §1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Vlaams Gewest.

<sup>55</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Waals Gewest.

<sup>56</sup> Artikel 140bis, §1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Waals Gewest.



uitgeoefend en b) een zakelijk recht bevat op effecten of schuldvorderingen op een familiale vennootschap. Volgens §1ter wordt met effecten bedoeld: aandelen, winstbewijzen en certificaten. Schuldvorderingen worden in §1quater gedefinieerd als elke geldlening al dan niet in de vorm van effecten, gegeven door de overledene aan een vennootschap waarvan hij aandelen of effecten bezit. In §2 is te vinden wat onder nettoaandeel wordt verstaan: de waarde van het geheel van de zakelijke rechten op de goederen als bedoeld in §1 sub 1 of de waarde van de zakelijke rechten op de effecten of schuldvorderingen bedoeld in §1 sub2, verminderd met de schulden. Schulden met betrekking tot andere goederen dan die welke zijn overgedragen met toepassing van het verlaagde recht en schulden betrekking hebbende op het voor bewoning bestemde deel van een overgedragen onroerend goed, mogen niet in aanmerking worden genomen.<sup>57</sup>

In §1bis staan diverse voorwaarden waar verder aan moet worden voldaan om van de faciliteit gebruik te mogen maken. In de eerste plaats dient het een onderneming te betreffen met personeelsleden die ingeschreven staan bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Wanneer de uitbater en daarmee verwante personen de enige werknemers zijn, dienen ze aangesloten te zijn bij een Sociale Verzekeringskas voor Zelfstandigen.<sup>58</sup> Ten tweede moeten effecten en schuldvorderingen ten minste 10% van de stemrechten in de algemene ledenvergadering vertegenwoordigen. Indien er minder dan 50% van de stemrechten wordt overgedragen, moet er een aandeelhouderschapovereenkomst worden gesloten voor een minimumperiode van vijf jaar die betrekking heeft op minstens 50% van de stemrechten in de algemene ledenvergadering.<sup>59</sup> Het verlaagde tarief blijft enkel behouden wanneer er aan de verdere voorwaarden van §3 voldaan is, namelijk:

1. De onderneming dient minstens vijf jaar actief te blijven na de datum van overlijden.
2. Het gemiddelde aantal werknemers in voltijdse eenheden moet gedurende vijf jaar tenminste op 75% van het aantal werknemers ten tijde van het overlijden blijven.
3. Het ondernemingsvermogen of het maatschappelijk kapitaal mag gedurende de eerste vijf jaren na het overlijden niet verminderd worden ten gevolge van uitkeringen of terugbetalingen.
4. Er dient jaarlijks een attest te worden ondertekend waarin verklaard wordt dat de onderneming nog aan de voorwaarden voldoet.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> Artikel 60bis, §2 Wetboek der successierechten, Waals Gewest.

<sup>58</sup> Artikel 60bis, §1bis sub 1 Wetboek der successierechten, Waals Gewest.

<sup>59</sup> Artikel 60bis, §1bis sub 2 Wetboek der successierechten, Waals Gewest.

<sup>60</sup> Artikel 60bis, §3 sub 1 t/m 4 Wetboek der successierechten, Waals Gewest.

### 3.4.3 Voorwaarden in geval van schenking

De vermogensbestanddelen die in aanmerking komen voor de faciliteit bij overdrachten om niet zijn hetzelfde als bij het successierecht. Artikelen 60bis, §1 sub 1 en 2 Wetboek der successierechten, zijn identiek aan artikelen 140bis, §1 sub 1 en 2 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten. Ook wat onder effecten en schuldvorderingen wordt verstaan is hier identiek aan de definities van het successierecht.

Het registratierecht stelt daarnaast ook dezelfde andere voorwaarden als die bij het successierecht. Een afwijking is gelegen in de aanvullende eis dat de effectieve directiezetel van de vennootschap die overgedragen wordt tijdens de vijf eerste jaren na schenking niet overgeheveld mag worden naar een staat die geen lid is van de Europese Unie.<sup>61</sup>

### 3.4.4 Tarieven

Het tarief voor het successierecht is dubbel progressief en loopt voor echtgenoten en tussen samenwonenden op van 3% tot 30%. Tussen broers en zusters loopt het tarief op van 20% tot 65%. Voor ooms en tantes en neven en nichten ligt het tarief tussen de 30% en 70% en voor andere verkrijgers loopt het tarief op van 35% tot 90%.<sup>62</sup> Indien aan de voorwaarden voor de faciliteit van artikel 60bis wordt voldaan, wordt het tarief verminderd tot 0% voor het kwalificerende vermogen.<sup>63</sup>

In het Waals Gewest wordt sinds 23 december 2005 ook onderscheid gemaakt tussen roerende en onroerende goederen voor het registratierecht met betrekking tot de hoogte van de tarieven. De tarieven zijn dubbel progressief. Het tarief voor schenkingen in rechte lijn en voor echtgenoten loopt van 3% tot aan 30%. Het tarief voor broers en zusters loopt op van 20% tot aan 65%. Voor ooms en tantes en neven en nichten loopt het tarief op van 25% tot aan 70%. Voor overige verkrijgers loopt het tarief op van 30% tot 80%. In artikel 131bis staan afwijkende bepalingen voor roerende goederen. Er wordt 3% geheven bij personen in rechte lijn en echtgenoten, 5% bij ooms, tantes, neven en nichten en 7% bij overige verkrijgers. Indien aan de voorwaarden voor de faciliteit van artikel 140bis wordt voldaan, worden de tarieven uit artikel 131 en artikel 131bis, dus voor zowel onroerende als roerende goederen, verlaagd tot 0%.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Artikel 140quinquies, §1 sub 4 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Waals Gewest.

<sup>62</sup> Dit percentage is door het Arbitragehof in een arrest van 22-6-2005 artikel 1 van het decreet vernietigd en voor de schijf boven de 175.000 euro gemaximeerd op 80%.

<sup>63</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Waals Gewest.

<sup>64</sup> Artikel 140bis, §1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Waals Gewest.

## **3.5 Regeling in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest**

### **3.5.1 Faciliteiten**

In geval van de vererving of schenking van ondernemingsvermogen houdt de faciliteit voor het successierecht,<sup>65</sup> respectievelijk het registratierecht een verlaging in van het tarief.<sup>66</sup>

### **3.5.2 Voorwaarden in geval van vererving**

Voor toepassing van de faciliteit dient het te gaan om het nettoaandeel in een kleine of middelgrote onderneming, voorzover de nalatenschap a) een universaliteit van goederen, bedrijfstak of handelsfonds omvat, waarmee een familiale onderneming werd uitgeoefend of b) de aandelen in een familiale vennootschap gelegen binnen de Europese Unie.<sup>67</sup> Onder kleine of middelgrote ondernemingen worden ondernemingen verstaan met minder dan 250 werknemers, een jaaromzet die 40 miljoen euro niet overschrijdt, ofwel het jaarlijkse balanstotaal 27 miljoen euro niet overschrijdt en het zelfstandigheids criterium in acht neemt. Het zelfstandigheids criterium houdt in dat een grote onderneming niet 25% of meer van het kapitaal van kleine of middelgrote onderneming in handen mag hebben.<sup>68</sup> Investerings die zijn gedaan in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden worden niet in aanmerking genomen, tenzij ze voorzien in een rechtmatige financiële of economische behoefte.<sup>69</sup>

De belangrijkste afwijking voor het successierecht ten opzichte van de andere Gewesten zit in het vereiste, dat het enkel een kleine of middelgrote onderneming mag betreffen.<sup>70</sup> De regeling is echter wel ruim toepasbaar voor ondernemingen betreffende een vrij beroep, een ambt of post. Voor het overdragen van aandelen geldt het vereiste dat ze minstens 25% van de stemrechten in de algemene ledenvergadering moeten vertegenwoordigen. Vertegenwoordigen de overgedragen aandelen minder dan 50% van de stemrechten, dan dient er een aandeelhoudersovereenkomst te worden gesloten voor minstens vijf jaar, die betrekking heeft op ten minste 50% van de stemrechten.<sup>71</sup> In §5 staan de verdere voorwaarden:

1. De hoofdactiviteit van de onderneming dient gedurende minstens vijf jaar na het overlijden te worden voortgezet.

---

<sup>65</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>66</sup> Artikel 140bis, eerste volzin Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>67</sup> Artikel 60bis, §1 sub 1 en 2 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>68</sup> Artikel 60bis, §2 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>69</sup> Artikel 60bis, §5 sub 3 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>70</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>71</sup> Artikel 60bis, §1 sub 2 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

2. Het aantal werknemers dient gedurende vijf jaar te worden gehandhaafd op 75% van het aantal werknemers ten tijde van het overlijden.
3. Het ondernemingsvermogen of maatschappelijk kapitaal mag niet afnemen ten gevolge van uitkeringen of terugbetalingen.
4. Jaarlijks dient een attest te worden ondertekend waarin verklaard wordt dat de onderneming nog aan de voorwaarden voldoet.<sup>72</sup>

### 3.5.3 Voorwaarden in geval van schenking

Wil vermogen in aanmerking komen voor de verlaging van het registratierecht dient het te gaan om een schenking om niet van een a) universaliteit van goederen, bedrijfstak of handelsfonds, waarmee een familiale onderneming wordt uitgeoefend of b) de aandelen in een familiale vennootschap gelegen binnen de Europese Unie.<sup>73</sup> Onroerende goederen die geheel of ten dele ter bewoning dienen, komen niet in aanmerking voor het verlaagde recht.<sup>74</sup>

Voor het registratierecht geldt de voorwaarde dat zowel de schenker als de begiftigde een natuurlijk persoon dient te zijn.<sup>75</sup> Daarnaast worden er diverse vereisten gesteld aan de schenkingsakte. Er moet in de akte worden vermeld waarop de schenking betrekking heeft. Indien de schenking betrekking heeft op onroerende zaken, dient te worden vermeld of deze al dan niet voor bewoning zijn bestemd. Daarnaast moet in de akte uitdrukkelijk worden vermeld dat de begiftigde de activiteit vijf jaar zal voortzetten dan wel de aandelen of deelbewijzen gedurende een periode van vijf jaar niet zal vervreemden. Hier dient jaarlijks bewijs van te worden geleverd. Verder mogen onroerende goederen gedurende een periode van vijf jaar niet voor bewoning gaan dienen.<sup>76</sup> Voor de schenking van aandelen of deelbewijzen dient er bewijs te worden geleverd dat het geschonken deel minstens 10% van de stemrechten vertegenwoordigt in de algemene ledenvergadering. Wanneer de aandelen minder dan 50% van de stemrechten vertegenwoordigen moet er een aandeelhouderschapovereenkomst worden gesloten voor minstens vijf jaar en voor ten minste 50% van de stemrechten.<sup>77</sup>

---

<sup>72</sup> Artikel 60bis, §5 sub 1 t/m 4 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>73</sup> Artikel 140bis, sub 1 en 2 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>74</sup> Artikel 140bis, sub 1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>75</sup> Artikel 140ter, sub 1 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>76</sup> Artikel 140ter, sub 2 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>77</sup> Artikel 140ter, sub 3 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

### 3.5.4 Tarieven

Het tarief voor het successierecht is dubbel progressief en loopt voor echtgenoten en tussen samenwonenden op van 3% tot 30%; tussen broers en zusters van 20% tot 65%. Voor ooms en tantes en neven en nichten ligt het tarief tussen de 35% en 70% en voor andere verkrijgers loopt het tarief op van 40% tot 80%. Indien aan de voorwaarden voor de faciliteit van artikel 60bis wordt voldaan, wordt het tarief verminderd tot 3% voor het kwalificerende vermogen.<sup>78</sup>

Er wordt bij het registratierecht onderscheid gemaakt tussen roerende en onroerende goederen. De tarieven voor onroerende goederen zijn dubbel progressief. Het tarief voor schenkingen van onroerende goederen in rechte lijn en voor echtgenoten loopt van 3% tot 30%; het tarief voor broers en zusters loopt van 20% tot 65%. Voor ooms en tantes en neven en nichten loopt het tarief op van 35% tot 70%; voor overige verkrijgers van 40% tot 80%. Het tarief voor schenking van roerende goederen bedraagt in geval van schenking in rechte lijn en aan echtgenoten 3% en in alle andere gevallen 7%. Indien aan de voorwaarden voor de faciliteit van artikel 140bis wordt voldaan, worden de tarieven uit artikel 131 en 131bis, dus voor zowel onroerende als roerende goederen, verlaagd tot 3%.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Artikel 60bis, §1 Wetboek der successierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<sup>79</sup> Artikel 140bis, eerste volzin, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

## **Hoofdstuk 4 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in Duitsland**

### **4.1 Inleiding**

Het Duitse schenkings- en successierecht sluit enerzijds aan bij de feitelijke woonplaats van de schenker c.q. erflater en anderzijds bij de woonplaats van de verkrijger.<sup>80</sup> Deze woonplaats is ook gerelateerd aan de Duitse nationaliteit. Duitsers die emigreren naar een land met een aanzienlijk lagere belasting kunnen in Duitsland in de heffing betrokken worden indien ze in vijf van de tien jaar voorafgaand aan het emigreren onbeperkt belastingplichtig waren in Duitsland. De regeling is alleen van toepassing indien het buitenlandse recht minder dan 30% is van wat in Duitsland verschuldigd zou zijn geweest. Elk verblijf van zes maanden of langer in Duitsland leidt tot een feitelijke woonplaats in Duitsland.<sup>81</sup> In §16, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz zijn de algemene vrijstellingen te vinden.

### **4.2 Faciliteiten**

De faciliteiten in Duitsland bestaan ten eerste uit een vrijstelling van 225.000 euro<sup>82</sup> van de waarde van het ondernemingsvermogen. Van het resterende bedrag zal vervolgens maar 65% in de heffingsgrondslag worden betrokken.<sup>83</sup> Tot slot vindt er een matiging van het tarief plaats bij het schenken of vererven van ondernemingsvermogen. Wanneer er meer verkrijgers zijn, wordt het vrijstellingsbedrag naar evenredigheid toegedeeld. In geval van schenkingen kan de vrijstelling slechts één keer in de tien jaar per verkrijger in aanmerking worden genomen.

### **4.3 Voorwaarden**

Voor de faciliteiten komen in aanmerking het in Duitsland gelegen bedrijfsvermogen, de aandelen van in Duitsland gevestigde kapitaalvennootschappen en bos- en landbouwbedrijven.<sup>84</sup> Het hoofdkantoor, of plaats van management dient in Duitsland te liggen. Wanneer er deelnemingen of aandelen behoren tot het vermogen van een binnenlandse onderneming, kunnen deze ook in aanmerking komen voor de faciliteiten.

---

<sup>80</sup> §2, sub 1, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>81</sup> §9, tweede volzin, Abgabenordnung.

<sup>82</sup> §13a, sub 1, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>83</sup> §13a, sub 2, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>84</sup> §13a, sub 4, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

Ter behoud van de faciliteiten, dienen de activiteiten gedurende ten minste vijf jaar te worden voortgezet en mogen de aandelen gedurende vijf jaar niet worden vervreemd.<sup>85</sup> Verder dient de erflater of schenker ten minste 25% van het nominaal kapitaal in de kapitaalvennootschap te bezitten op het tijdstip van het overdragen.<sup>86</sup>

#### 4.4 Tarieven

De tarieven in Duitsland zijn dubbel progressief. Er wordt onderscheid gemaakt tussen drie belasting groepen.<sup>87</sup> De tarieven lopen op van 7% tot 30% voor echtgenoten, kinderen en afstammelingen daarvan. Voor verdere verervingen en schenkingen aan broers en zusters, echtgenoten van kinderen, schoonouders en ex-echtgenoten loopt het tarief op van 12% tot 40%. Voor alle overige verkrijgers loopt het tarief op van 17% tot 50%.<sup>88</sup> Deze tarieven lijken laag, maar er dient rekening mee te worden gehouden dat er niet per schijf wordt geheven. Bij de overgang naar een hogere schijf, is het daarbij behorende tarief van toepassing op de waarde van de gehele verkrijging. Wanneer verkrijgers van ondernemingsvermogen niet van zichzelf onder belasting groep één vallen, 7% tot 30%, wordt volgens de wet toch het tarief van deze groep gebruikt.<sup>89</sup>

---

<sup>85</sup> §13a, sub 5, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>86</sup> §13a, sub 4 ten 3e, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>87</sup> §15, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>88</sup> §19, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

<sup>89</sup> §19a, sub 4, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

## **Hoofdstuk 5 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenken en vererven in het Verenigd Koninkrijk**

### **5.1 Inleiding**

Het Verenigd Koninkrijk bestaat uit Engeland, Wales, Schotland en Noord-Ierland. Er wordt aangesloten bij het domicilie van de overledene. Daarnaast wordt er onderscheid gemaakt tussen onroerende en roerende zaken in een nalatenschap. Op onroerende zaken wordt het recht van het land waar de zaak ligt gevolgd. Bij alle andere zaken wordt aangesloten bij het domicilie van de overledene. De Inheritance Tax is in beginsel een zuivere boedelbelasting. Er wordt dus niet gekeken naar de afzonderlijke verkrijgingen. Er wordt geheven bij vermogensverschuivingen die tot stand zijn gebracht door een natuurlijke persoon en die niet aangemerkt kunnen worden als een vrijgestelde vermogensverschuiving. Domicilie “of origin” wordt opgevat als het land waar een persoon is geboren of waar zijn ouders ten tijde van zijn geboorte hun domicilie hadden. Het Verenigd Koninkrijk kent twee ficties die een persoon als “domiciled” beschouwen. Ten eerste geldt dit voor geëmigreerde personen. Indien de persoon in een periode van drie jaar voorafgaand aan de schenking of het overlijden op enig moment zijn domicilie in het Verenigd Koninkrijk had, wordt deze geacht daar “domiciled” te zijn. Ten tweede geldt deze fictie indien men gedurende de afgelopen twintig jaar, zeventien jaar voor de inkomstenbelasting als binnenlands belastingplichtige werd aangemerkt. Er zijn drie verschillende soorten overdrachten in het Verenigd Koninkrijk. Het gaat om belastbare overdrachten, voorwaardelijk vrijgestelde overdrachten en vrijgestelde overdrachten.

### **5.2 Faciliteiten**

De faciliteiten houden vrijstellingen in voor het geheel of een deel van het vermogen. Er wordt onderscheid gemaakt tussen agrarisch vermogen, de overdracht van bosland en de overdracht van bedrijfsvermogen.

Agrarisch vermogen is vrijgesteld voor 100% of 50% afhankelijk van de mate waarin aan de voorwaarden wordt voldaan. Voor de overdracht van bosland wegens overlijden geldt een vrijstelling. Deze faciliteit heeft echter aan belang ingeboet door de introductie van de 100% vrijstelling voor bedrijfsvermogen waarvan het vermogen kwalificeert als relevant ondernemingsvermogen.



Voor het bedrijfsvermogen zijn de vrijstellingen als volgt:<sup>90</sup>

Type onderneming	Percentage vrijgesteld vermogen
Onderneming zonder rechtspersoonlijkheid	100%
Niet beursgenoteerde aandelen met doorslaggevende zeggenschap	100%
Niet officieel beursgenoteerde aandelen, maar die wel verhandeld worden op de USM of AIM.	100%
Beursgenoteerde aandelen met doorslaggevende zeggenschap	50%
Eigendom van onroerende zaken en overige goederen dienstbaar aan een onderneming	50%

### 5.3 Voorwaarden

Er zijn drie voorwaarden waaraan voldaan dient te worden, ten eerste dient het te gaan om relevant ondernemingsvermogen, dan wel kwalificerende ondernemingen. Zoals in paragraaf 5.2 al genoemd, zijn er verschillende categorieën ondernemingsvermogen waar de faciliteiten voor gelden: agrarisch vermogen, bosland en bedrijfsvermogen. Onder het bedrijfsvermogen valt ook de uitoefening van een beroep of vak, tenzij de activiteiten om niet worden verricht. Ondernemingen die enkel beleggen komen niet in aanmerking voor de vrijstelling. Non-profit organisaties komen eveneens niet in aanmerking.<sup>91</sup> Bij agrarisch vermogen dient het te gaan om vermogen gelegen in het Verenigd Koninkrijk, de Kanaaleilanden, of het eiland van Man. De tweede voorwaarde die wordt gesteld is een minimum eigenaarschapsperiode. Voor agrarisch vermogen is vereist dat de ondernemer ten minste gedurende twee jaar direct voorafgaand aan de overdracht de onderneming heeft gedreven en ten minste zeven jaar eigenaar is geweest van het vermogen.<sup>92</sup> In de vijf jaren hiertussen mag de onderneming verhuurd of verpacht worden en hoeft deze dus niet door de overdrager zelf gedreven te worden.<sup>93</sup> Van het verkregen agrarisch vermogen dient de overdrager bovendien het recht tot lege eigendom van het land te hebben, dan wel dit recht te kunnen verkrijgen binnen twaalf maanden, wil hij gebruik kunnen maken van de 100% vrijstelling. In geval van de andere vrijstellingen van bedrijfsvermogen is vereist dat er daadwerkelijk een onderneming wordt gedreven, de ondernemer ten minste twee jaar direct voorafgaand aan de overdracht eigenaar was van het ondernemingsvermogen en in geval van zaaksvervangende de ondernemer ten minste twee van de vijf jaren voorafgaand aan de

<sup>90</sup> S.104 en S.105 Inheritance Tax.

<sup>91</sup> S.103, lid 3 Inheritance Tax.

<sup>92</sup> S, 117 Inheritance Tax.

<sup>93</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, Internationale aspecten van schenkings- en successierecht (Fed fiscale brochures), Deventer: Kluwer 2005, paragraaf 19.7.

overdracht eigenaar is geweest van het vervangen ondernemingsvermogen.<sup>94</sup> Wanneer het bedrijf wordt geliquideerd, kan er geen gebruik worden gemaakt van de vrijstelling. De faciliteiten bij de overdracht van bosland zijn alleen toepasbaar bij overlijden. Overdrachten tijdens leven van bosland komen niet in aanmerking voor de vrijstelling. Tot slot mag uitgezonderd vermogen niet in beschouwing worden genomen.<sup>95</sup> Met uitgezonderd vermogen wordt bedoeld dat het vermogen dat in de twee jaar voor de overdracht niet voor bedrijfsdoeleinden is gebruikt, of op het tijdstip van de overdracht niet voor toekomstig gebruik in de onderneming bedoeld was, of voor persoonlijk gebruik van de overdrager wordt gebruikt, niet in aanmerking komt voor de faciliteiten.

## 5.4 Tarieven

De algemene vrijstelling is voor 2006-2007, 285.000 pond. Dit noemt men de “nil rate band”. Het meerdere wordt belast tegen een vast tarief van 40% in geval van vererving en in geval van schenkingen binnen zeven jaar voorafgaand aan het overlijden. Schenkingen die samengenomen over een periode van zeven jaar de “nil rate band” overschrijden zijn voor het meerdere belast tegen een tarief van 20%. Het 40% tarief kent nog enige matiging in geval de schenking is gedaan binnen zeven jaar voorafgaand aan het overlijden. In de tabel<sup>96</sup> staan de percentages van het volle tarief die van toepassing zijn, afhankelijk van hoeveel jaar voor het overlijden de schenking heeft plaatsgevonden.

Aantal jaren voor het overlijden	Percentage van het volle tarief	Effectief tarief (uitgaande van het 40% tarief)
Tot drie jaar	100%	40%
Tussen drie en vier jaar	80%	32%
Tussen vier en vijf jaar	60%	24%
Tussen vijf en zes jaar	40%	16%
Tussen zes en zeven jaar	20%	8%

<sup>94</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, Internationale aspecten van schenkings- en successierecht (Fed fiscale brochures), Deventer: Kluwer 2005, paragraaf 19.7.

<sup>95</sup> S.112 Inheritance Tax.

<sup>96</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, Internationale aspecten van schenkings- en successierecht (Fed fiscale brochures), Deventer: Kluwer 2005, paragraaf 19.3.3.

## **Hoofdstuk 6 Nederlandse faciliteiten in vergelijking met de ons omringende landen**

### **6.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk zullen de belangrijkste verschillen en overeenkomsten tussen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in Nederland en de ons omringende landen aan bod komen. Hiervoor zal dezelfde indeling in subparagrafen worden gehanteerd als bij de beschrijving van de verschillende landen individueel.

### **6.2 Algemeen**

In alle landen wordt er uitgegaan van de woonplaats of domicilie van de erflater. Enkel in het Verenigd Koninkrijk wordt er bij onroerende goederen aangesloten bij de wetgeving van het land waar het goed gelegen is. In Duitsland speelt ook de woonplaats van de verkrijger nog een rol. Op België na kennen de landen ficties in geval van emigratie. Nederland hanteert hier de langste termijn; tot tien jaar na emigratie van Nederlanders wordt hun vermogen voor de successie- en schenkingswet nog in Nederland belast. België kent geen schenkingsrecht als zodanig, maar een registratierecht. Schenkingen die drie jaar voor het overlijden hebben plaatsgevonden en waar geen registratierecht over is betaald, worden fictief tot de heffingsgrondslag van het successierecht gerekend. In het Vlaams – en Brussels Hoofdstedelijk Gewest worden bovendien schenkingen onder opschortende voorwaarde als een fictief erfrechtelijke verkrijging beschouwd.

### **6.3 Faciliteiten**

Verschillen zijn gelegen in de hoedanigheid van de faciliteit. Er kan onderscheid worden gemaakt tussen vrijstellingen en tariefverlagingen. Nederland en het Verenigd Koninkrijk hanteren vrijstellingen. In België worden voornamelijk verlagingen van het tarief gehanteerd. Bij het Vlaams successierecht wordt een verlaging gegeven naar 0% wat in principe een gehele vrijstelling is. In Duitsland wordt in de eerste plaats een vrijstelling van 225.000 euro verleend. Van het restant wordt vervolgens een deel vrijgesteld. Kwalificerend ondernemingsvermogen wordt bovendien belast met toepassing van de tarieven van de laagste tariefgroep. In Nederland bestaan de faciliteiten naast vrijstelling nog uit uitstel van betaling van de belasting voor a) 40% van de waarde going-concern en b) de verschuldigde belasting die voortvloeit uit de verkrijging van een vordering op een medeverkrijger. Soortgelijke regelingen in de ons omringende landen zijn niet uit het onderzoek naar voren gekomen.

## 6.4 Voorwaarden

De regelingen in de verschillende landen lopen het meest uiteen wat betreft de gestelde voorwaarden. Er kan onderscheid worden gemaakt tussen voorwaarden die worden gesteld aan het vermogen, voorwaarden voorafgaand aan de overdracht en voorwaarden na de overdracht.

De definities van het ondernemingsvermogen lopen redelijk uiteen tussen de landen. In Duitsland en het Verenigd Koninkrijk komen de categorieën wel goed overeen. Beide landen stellen landbouw ofwel agrarisch vermogen, bosland en bedrijfsvermogen vrij. In de Belgische Gewesten komen de definities ook redelijk overeen. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest worden de faciliteiten voor het successierecht echter alleen toegepast indien het een kleine of middelgrote onderneming betreft. Verder gaat het in België om de verkrijging van de activa of zakelijke rechten in een familiale onderneming of de aandelen in - of zakelijke rechten op een familiale vennootschap. Het Vlaams – en Brussels Hoofdstedelijk Gewest sluiten investeringen, kapitaalverhogingen en bijkomende leningen die binnen drie jaar voor het overlijden zijn gedaan uit van de faciliteit indien ze niet in een rechtmatige financiële of economische behoefte voorzien. In Nederland gaat men uit van het vermogen van een ondernemer of een medegerechtigde en van aanmerkelijkbelangaandelen. Beleggingen worden net als in het Verenigd Koninkrijk niet in aanmerking genomen voor de faciliteiten. Nederland kent echter wel de 15% regeling.

In Nederland gelden voorafgaand aan de overdracht de eisen dat het een onderneming van een erflater of schenker moet betreffen en dat de erflater IB ondernemer, medegerechtigde of aanmerkelijkbelanghouder is. Een schenker dient bovendien de onderneming vijf jaar voor zijn rekening te hebben gedreven of de aandelen in zijn bezit te hebben gehad. In Duitsland dient de erflater of schenker 25% van het nominaal kapitaal in de kapitaalvennootschap te bezitten ten tijde van de overdracht. Het Verenigd Koninkrijk stelt voor ondernemingen, niet zijnde agrarische ondernemingen, de eis dat de overdrager twee jaar voorafgaand aan het overlijden de eigenaar was van de onderneming. Bij agrarische ondernemingen dient de onderneming de twee jaar direct voorafgaand aan de overdracht te zijn gedreven door de overdrager zelf. Bovendien dient hij de zeven jaar voorafgaand aan de overdracht de eigendom te hebben gehad van het vermogen. Bij agrarisch vermogen moet de overdrager tot slot het recht tot lege eigendom van het land hebben, dan wel dit recht kunnen verkrijgen binnen twaalf maanden, wil hij gebruik kunnen maken van de 100% vrijstelling. België heeft in elk van de Gewesten ook enkele voorwaarden gesteld voorafgaand aan de overdracht. In het Vlaams Gewest dient de overdrager samen met zijn echtgenoot, dan wel enkele andere toegestane verwanten, de drie voorgaande jaren onafgebroken tot ten minste 50% van het vermogen of de aandelen gerechtigd te zijn. Verder dient er in de drie voorgaande jaren telkens een jaarrekening te zijn opgemaakt en dienen er jaarlijks ten minste vijf werknemers tewerkgesteld te zijn

in het Vlaams Gewest. Het Waals Gewest stelt de eis dat de werknemers ingeschreven staan bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Bovendien dienen de effecten of schuldvorderingen die worden overgedragen tenminste 10% van de stemrechten te vertegenwoordigen in de algemene vergadering. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is dit 25%.

De voorwaarden die gesteld worden na de overdracht hebben als grootste overeenkomst dat er bijna altijd een termijn van vijf jaar wordt gehanteerd. In Nederland dient de onderneming vijf jaar na de overdracht te worden voortgezet of mogen de aandelen niet vervreemd worden. Deze voorwaarde geldt ook in Duitsland. Verder wordt in Nederland het uitstel van betaling gestopt ingeval van faillissement of toepassing van de schuldsaneringsregeling voor natuurlijke personen. Bij een vordering op een medeverkrijger wordt het uitstel stopgezet indien de vordering wordt afgelost. Het Verenigd Koninkrijk stelt de eis dat het bosland alleen vrijgesteld is in geval van overdracht wegens overlijden. België kent tussen de Gewesten wat overeenkomsten. In het Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest dient een aandeelhoudersovereenkomst te worden gesloten voor ten minste 50% van die stemrechten gedurende een periode van vijf jaar, indien er minder 50% van de stemrechten wordt overgedragen. Ook dient gedurende vijf jaar het werknemersaantal op 75% van het aantal werknemers ten tijde van het overlijden te worden gehandhaafd. Ook in het Vlaams Gewest dient het aantal werknemers behouden te blijven. In het Vlaams en Brussels Hoofdstedelijk Gewest mag er gedurende vijf jaar geen uitkering of terugbetaling plaatsvinden. In het Vlaams en Waals Gewest mag voor het registratierecht de zetel van de leiding gedurende vijf jaar na de schenking niet naar een land buiten de EU worden verplaatst. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest stelt afwijkende voorwaarden voor het registratierecht. Er is uitdrukkelijk vermeld dat zowel de schenker als begiftigde enkel een natuurlijke persoon moet zijn. Ook worden er strikte eisen gesteld aan de schenkingsakte. Er moet onder andere in staan dat de onderneming vijf jaar zal worden voortgezet, dan wel de aandelen vijf jaar niet zullen worden vervreemd. Hier moet jaarlijks bewijs van worden geleverd.

## **6.5 Tarieven**

Op het Verenigd Koninkrijk na hanteren alle landen dubbel progressieve tarieven. Er worden drie tariefgroepen gehanteerd en bij het Belgische registratierecht zelfs vier. In het Vlaams – en Brussels Hoofdstedelijk Gewest zijn de tarieven voor het registratierecht voor roerende goederen niet dubbel progressief, maar lopen de tarieven enkel op naar mate de verwantschap verder af ligt van de schenker. Indien het ondernemingsvermogen kwalificeert, worden voor zowel de roerende als onroerende goederen de tarieven in België verlaagd naar één zelfde tarief. In Duitsland wordt het kwalificerende vermogen in aanmerking genomen tegen de laagste tariefgroep. In tegenstelling tot de andere landen worden de schijven echter niet “gevuld”, maar wordt de gehele verkrijging belast tegen

het nieuwe hogere tarief, indien er naar een hogere schijf wordt overgegaan. Het Verenigd Koninkrijk kent als uitzondering twee vaste tarieven van 40% en 20%. Op het tarief van 40% vindt een vermindering plaats bij schenkingen binnen zeven jaar voor het overlijden, afhankelijk van hoeveel jaren voor het overlijden de schenking plaatsvond.

## 6.6 Overzicht

Kenmerken / Land	Grondslag	Soort faciliteit	Omvang faciliteit	Eisen aan de onderneming / het ondernemingsvermogen
<b>Nederland</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermogen van ondernemers, zelfstandige beroepsuitoefenaren en medegerechtigden</li> <li>- Aanmerkelijk belang aandelen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vrijstelling</li> <li>- Uitstel van betaling</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verschil tussen liquidatiewaarde en de waarde going-concern is vrijgesteld</li> <li>- 60% van de waarde going-concern is vrijgesteld</li> <li>- Rentedragend uitstel van betaling over 40% van waarde going-concern</li> <li>- Rentedragend uitstel van betaling over de verkrijging van een vordering op een medeverkrijger</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Venootschap moet onderneming drijven in de zin van artikel 2 lid 1 onderdeel d Wet Vpb 1969</li> <li>- Tbs vermogen komt niet in aanmerking</li> <li>- Ondernemingen die enkel beleggen komen niet in aanmerking</li> </ul>
<b>Vlaams Gewest</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Activa of zakelijke rechten in familiale onderneming</li> <li>- Aandelen of zakelijke rechten op familiale vennootschap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vrijstelling bij successierecht</li> <li>- Verlaging van tarief bij registratierecht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gehele kwalificerende vermogen voor het successierecht</li> <li>- Tarief verlaagd tot 2% voor het registratierecht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- In de drie jaar voorafgaand aan het overlijden minstens 5 werknemers in het Vlaams Gewest</li> <li>- Er moet een jaarrekening opgemaakt zijn in de 3 jaar voorafgaand aan het overlijden</li> </ul>
<b>Waaals Gewest</b>	- Idem als Vlaams Gewest	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verlaging van het tarief voor zowel het successierecht als het registratierecht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tarieven verlaagd tot 0%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De onderneming moet personeel hebben dat ingeschreven staat bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid</li> <li>- Overgedragen effecten en vorderingen moeten 10% van de stemrechten vertegenwoordigen</li> </ul>
<b>Brussels Hoofdstedelijk Gewest</b>	- Idem als Vlaams Gewest	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verlaging van het tarief voor zowel het successierecht als het registratierecht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tarieven verlaagd tot 3%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dient te gaan om een kleine of middelgrote onderneming</li> <li>- Overgedragen aandelen moeten 25% van de stemrechten vertegenwoordigen</li> </ul>
<b>Duitsland</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Landbouw - en bosbedrijven, bedrijfsvermogen en aandelen in kapitaal vennootschappen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vrijstelling</li> <li>- Verlaging van het tarief</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vrijstelling van 225.000</li> <li>- Van het restant wordt 65% in de grondslag betrokken</li> <li>- Toepassing van laagste tariefgroep (7%-30%)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hoofdkantoor of plaats van management dient in Duitsland te liggen</li> </ul>
<b>Verenigd Koninkrijk</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Agrarisch vermogen, bosland en bedrijfsvermogen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vrijstelling</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 100% of 50% van het vermogen is vrijgesteld</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ondernemingen die enkel beleggen komen niet in aanmerking</li> <li>- Uitgezonderd vermogen komt niet in aanmerking</li> </ul>

<b>Kenmerken / Land</b>	<b>Eisen aan rechtsvoorganger</b>	<b>Eisen aan voortzetter</b>	<b>Eisen aan onderneming na verkrijging</b>
<b>Nederland</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De onderneming dient van de erflater of schenker te zijn</li> <li>- De erflater of schenker dient IB-ondernemer, medegerechtigde of AB-houder geweest te zijn</li> <li>- Schenker dient de onderneming 5 jaar voor zijn rekening te hebben gedreven of de aandelen 5 jaar in zijn bezit te hebben gehad</li> <li>- Schenker dient minstens 55 jaar te zijn of 45% of meer arbeidsongeschikt te zijn</li> </ul>	- Er dient rechtstreeks te worden voortgezet en de voortzetter dient winst uit onderneming te blijven genieten	- De aandelen mogen gedurende 5 jaar niet worden vervreemd en de onderneming mag gedurende 5 jaar niet worden gestaakt
<b>Vlaams Gewest</b>	- Erflater dient samen met echtgenoot of andere bloed – of aanverwanten in de 3 jaar voorafgaand aan het overlijden tot ten minste 50% van de onderneming of de aandelen gerechtigd te zijn	-Nvt	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Werknemersaantal moet gedurende 5 jaar na het overlijden gehandhaafd blijven</li> <li>- In de 5 jaar na het overlijden mogen geen uitkeringen of terugbetalingen plaatsvinden</li> </ul>
<b>Waals Gewest</b>	- Nvt	- Nvt	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De onderneming moet 5 jaar na het overlijden actief blijven</li> <li>- Het gemiddelde aantal werknemers moet gedurende 5 jaar gehandhaafd blijven op 75% van dat ten tijde van het overlijden</li> <li>- In de 5 jaar na het overlijden mogen geen uitkeringen of terugbetalingen plaatsvinden</li> <li>- Voor schenkingen mag de plaats van effectieve directiezetel gedurende 5 jaar niet worden verplaatst naar een staat die geen lid is van de EU</li> </ul>
<b>Brussels Hoofdstedelijk Gewest</b>	- In geval van schenking dient het om een natuurlijk persoon te gaan	- In geval van schenking dient het om een natuurlijk persoon te gaan	- Idem als Waals Gewest, op het puntje voor schenking na.
<b>Duitsland</b>	- De erflater of schenker dient op tijdstip van het overdragen ten minste 25% van het nominaal kapitaal in de kapitaal vennootschap te bezitten	- Bij schenkingen kan de faciliteit maar 1 keer in de 10 jaar in aanmerking worden genomen per verkrijger	- De aandelen mogen gedurende 5 jaar niet worden vervreemd en de onderneming mag gedurende 5 jaar niet worden gestaakt
<b>Verenigd Koninkrijk</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bij agrarisch vermogen dient de ondernemer 2 jaar direct voorafgaand aan de overdracht de onderneming gedreven te hebben en ten minste 7 jaar eigenaar geweest zijn van het ondernemingsvermogen</li> <li>- Bij bedrijfsvermogen dient de ondernemer ten minste 2 jaar direct voorafgaand aan de overdracht, en bij zaaksvervanging ten minste 2 van de 5 jaren voorafgaand aan de overdracht, eigenaar te zijn geweest van het ondernemingsvermogen</li> </ul>	- Nvt	- Nvt

De eisen die gesteld worden in geval van schenking van ondernemingsvermogen in het Vlaams Gewest zijn te omvangrijk en divers om in het schema op te nemen en zijn bovendien in paragraaf 3.3.3 uitgebreid behandeld.



## Hoofdstuk 7 Aanbevelingen

### 7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik op basis van de bevindingen uit hoofdstuk 6 puntsgewijs enkele aanbevelingen doen voor mogelijke aanpassingen in de Nederlandse fiscale wetgeving, op het gebied van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten die gelden in geval van het schenken en vererven van ondernemingsvermogen. Hierbij zal ik rekening houden met wat in het kader van de eenvoud, de stimulering van de economie en een soepele bedrijfsoverdracht het beste is voor Nederland.

### 7.2 Overwegingen en mogelijke aanpassingen in de Nederlandse fiscale wetgeving naar aanleiding van de rechtsvergelijking

#### Grondslag

Waar in Duitsland en het Verenigd Koninkrijk onderscheid wordt gemaakt tussen bedrijfsvermogen, agrarisch vermogen en bosland, gaat het in België om familiale ondernemingen en familiale vennootschappen. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest stelt als enige vereisten aan de omvang van de onderneming. Beperkende eisen worden meer gevonden bij de rechtsvoorganger. Het gaat dan bijvoorbeeld om een minimum percentage van de aandelen die de rechtsvoorganger moet houden, willen de faciliteiten van toepassing zijn. Ik denk dat Nederland en de andere landen elkaar niet al te veel ontlopen, wat betreft de hoeveelheid ondernemingen die onder de faciliteiten vallen en zie hier dan ook geen redenen voor aanpassing. Waar nog wel naar gekeken kan worden zijn de vorderingen. In Nederland valt een vordering op een medeverkrijger ook onder de faciliteiten. In België komen verkregen vorderingen op familiale vennootschappen in aanmerking voor de faciliteiten. In Nederland wordt er geen vrijstelling verleend, maar enkel uitstel van betaling. Dat de faciliteiten over vorderingen worden verleend lijkt me niet wenselijk, ook al zal het enkele uitstel van betaling niet tot dusdanig grote voordelen leiden. De verkrijger van de vordering zet zelf de onderneming niet voort en heeft geen direct belang in de onderneming, zoals bij aandelen het geval zou zijn. Hij heeft simpel gezegd enkel recht op geld en of dit nou uit het verkregen ondernemingsvermogen van de medeverkrijger komt, of uit diens privé vermogen maakt niets uit.

#### Soort faciliteit

Het is lastig om een uitspraak te doen over wat de bedrijfsopvolging minder in de weg staat, een vrijstelling of een verlaging van het tarief. Beiden zullen uiteindelijk tot een verlaging van de belastingdruk op de verkrijging leiden. Ik heb in dit onderzoek niet gekeken naar belastingopbrengst cijfers in de verschillende landen en hoeveel de gehanteerde methoden opbrengen. Een verlaging naar één tarief voor de gehele verkrijging zoals in België zal het gemak dienen en de duidelijkheid van de

regeling bevorderen, zo ook een gehele vrijstelling als in het Verenigd Koninkrijk. Een dergelijke aanpak heeft dan ook de voorkeur. Combinaties lijken iets lastiger en zorgen wellicht voor meer verwarring, maar worden ook toegepast in bijvoorbeeld Duitsland. Het uitstel van betaling ben ik enkel in de Nederlandse wetgeving tegengekomen. Het rentedragende uitstel van betaling kan een liquiditeitsvoordeel opleveren en liquiditeitsproblemen voorkomen bij de overdracht. Hoewel de regeling lastig te lezen is vanwege de vele verwijzingen naar andere artikelen, zou ik hem wel behouden. Hij zou wel beter integraal kunnen worden opgenomen in één bedrijfsopvolgingsartikel, om duidelijkere en beter leesbare bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te verkrijgen. Dit is bijvoorbeeld in België gedaan, waar er één artikel is voor het successierecht en één artikel voor het registratierecht. De artikelen zijn weliswaar omvangrijk, maar de gehele regeling is op één plaats in de wet te vinden.

#### Omvang faciliteit

Als kort overzicht zal ik hieronder aangeven waarover en tegen welk tarief bij toepassing van de faciliteiten belasting dient te worden betaald.

	<b>Belasting verschuldigd over</b>
<b>Nederland</b>	40% van de waarde going-concern is belast aan het progressieve tarief, met rentedragend uitstel van betaling
<b>Vlaams Gewest</b>	Gehele vrijstelling voor het successierecht. Verlaging van het tarief tot 2% voor de gehele verkrijging voor het registratierecht
<b>Waals Gewest</b>	Voor de gehele verkrijging wordt het tarief verlaagd naar 0%
<b>Brussels Hoofdstedelijk Gewest</b>	Voor de gehele verkrijging wordt het tarief verlaagd naar 3%
<b>Duitsland</b>	Vrijstelling van 225.000. 65% procent van het resterende vermogen is belast tegen de laagste tariefgroep, tussen de 7% en 30%
<b>Verenigd Koninkrijk</b>	50% of 100% van het vermogen vrijgesteld, anders een tarief van 40% of 20%

In België<sup>97</sup> is de faciliteit over het geheel gezien het gunstigst. Duitsland belast afgezien van de vrijstelling van 225.000, effectief tegen een tarief tussen de 4,55% en 19,5%<sup>98</sup>. Het Verenigd Koninkrijk belast effectief tegen 0% in geval van een 100% vrijstelling. Bij een 50% vrijstelling is het effectieve tarief in geval van vererving 20%<sup>99</sup>. De effectieve tarieven bij een 50% vrijstelling in geval van schenking zijn lastiger te bepalen, vanwege de matiging van het tarief die in paragraaf 5.4 is besproken. Nederland belast 40% van de waarde going-concern aan het progressieve tarief. Dit houdt

<sup>97</sup> Er wordt effectief 0%, 2% of 3% geheven over het gehele vermogen.

<sup>98</sup> 65% \* 7% en 65% \* 30%.

<sup>99</sup> 50% \* 40%.

in dat tabel 24, lid 1 Successiewet 1956 gewoon van toepassing is. Stel dat in Nederland de waarde going-concern 2.169.590 is, indien geërfd of verkregen wordt door iemand uit groep één. Hiervan is 60% vrijgesteld en 867.836 belast aan het progressieve tarief. Uit tabel 24 volgt dan dat er 173.779 belasting verschuldigd is. Effectief is dit een tarief van 8%<sup>100</sup> over de gehele verkrijging. In groep twee en drie zal dit tarief nog hoger oplopen en ook bij grotere verkrijgingen zal dit tarief stijgen in alle groepen. Het is daarom goed dat de vrijstelling zal worden verhoogd van 60% naar 75% van de waarde going-concern. Wanneer niet gekozen zou zijn voor een ruimere vrijstelling, zou het toepasbaar verklaren van het groep één tarief op alle verkrijgers zoals in Duitsland een goed alternatief geweest zijn. Verschil is echter wel dat in Duitsland de schijven niet “gevuld” worden zoals in Nederland, zoals al eerder in deze thesis genoemd. Bij het toepasbaar verklaren van een lagere tariefgroep op alle verkrijgers zal het tarief dus relatief lager uitvallen dan bij een systeem als in Duitsland, vanwege de progressie en het wel “vullen” van de schijven in Nederland.

#### Eisen aan onderneming / het ondernemingsvermogen

Het lijkt me niet meer dan redelijk om ondernemingen die enkel beleggen uit te sluiten van de faciliteiten, zoals in Nederland en het Verenigd Koninkrijk gebeurt. Dit voorkomt dat particulieren bijvoorbeeld hun spaargeld in een B.V. onderbrengen en dit overdragen met toepassing van de faciliteiten, of dat holding B.V.'s van de faciliteiten gebruik maken. Met het oog op de werkgelegenheid en stimulering van de economie zie ik er bovendien geen reden toe, aan dergelijke ondernemingen de faciliteiten te verlenen. De 15% regeling zou dus afgeschaft mogen worden en er zou een regeling voor in de plaats moeten komen die stelt dat het beleggingsdeel van het vermogen niet in aanmerking komt voor de faciliteiten.

#### Eisen aan de rechtsvoorganger

Waar in bijvoorbeeld Duitsland vereist is dat er 25% van de onderneming of de aandelen in het bezit moet zijn van de overdrager, stelt Nederland de eis dat de overdrager een ondernemer, medegerechtigde of aanmerkelijkbelanghouder dient te zijn. Voor schenkingen moet bovendien de overdrager vijf jaar voorafgaand aan de overdracht de onderneming hebben gedreven dan wel de aandelen hebben gehouden. Wederom hanteert Nederland hier de langste termijn. In België en het Verenigd Koninkrijk worden termijnen van twee en drie jaar toegepast voor het houden van de aandelen, dan wel het drijven van de onderneming. Nederland stelt voor schenkingen bovendien de extra voorwaarden dat de overdrager minstens 55 jaar of voor ten minste 45% arbeidsongeschikt dient te zijn. De leeftijd is waarschijnlijk gesteld met het oog op de vergrijzing en daarmee samengaan het gegeven dat vooral oudere ondernemers hun onderneming over zullen dragen. Ondernemers dragen echter ook op jongere leeftijd hun onderneming over. De eis dat de schenker de onderneming ten

---

<sup>100</sup> 173,779 / 2.169.590 \* 100%.

minste de vijf jaar voorafgaand aan de overdracht voor zijn rekening heeft moeten drijven biedt op zichzelf al genoeg waarborg om misbruik tegen te gaan.<sup>101</sup> Het verdient daarom aanbeveling de leeftijds- en arbeidsongeschiktheidseis te laten vallen. De eis dat de schenker de onderneming een minimaal aantal jaren zelf heeft gedreven kan wel gehandhaafd blijven, met wellicht een vermindering van de termijn naar twee of drie jaar, zoals in België en het Verenigd Koninkrijk, mits dit geen mogelijkheden tot misbruik zal opleveren.

#### Eisen aan voortzetter

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wordt de eis gesteld dat in geval van schenking de voortzetter evenals de rechtsvoorganger ook een natuurlijk persoon dient te zijn. In Duitsland kunnen de faciliteiten in geval van schenking maar één keer in de tien jaar in aanmerking worden genomen per verkrijger. In Nederland gaat het er om dat de voortzetter de onderneming rechtstreeks voortzet en winst uit onderneming blijft genieten. Ik zie hier geen reden voor aanpassingen of overname van de regelingen zoals in Duitsland en België.

#### Eisen aan onderneming na verkrijging

De termijn van vijf jaar, waarin de onderneming moet worden voortgezet en de aandelen niet mogen worden vervreemd, wordt in zo goed als alle landen gebruikt. Deze termijn lijkt me redelijk. Een punt van verbetering in Nederland is de invulling van de voortzettingseis. Hier zou net als in België een eis ter handhaving van het aantal werknemers kunnen worden ingevoerd. Dit zou een extra stimulans kunnen zijn voor de werkgelegenheid. Wel moet er op gelet worden dat de eis niet te streng is en het de werkgevers daardoor onmogelijk wordt gemaakt te herstructureren of te innoveren, zonder verlies van de faciliteiten.

---

<sup>101</sup> M.J. Hoogeveen e.a., *Bedrijfsopvolging Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk 1 Paragraaf 3.3.4.2

## **Hoofdstuk 8 Conclusie**

### **8.1 Inleiding**

Ter afsluiting van deze thesis zal ik in dit hoofdstuk de aanbevelingen bij elkaar zetten om een overzicht te geven van welke elementen uit de buitenlandse regelingen Nederland zou kunnen gebruiken om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te optimaliseren. Ook zal aangegeven worden welke elementen uit de Nederlandse wetgeving geschrapt dienen te worden en welke elementen onverkort van toepassing kunnen blijven.

### **8.2 Welke conclusies zijn te trekken naar aanleiding van de rechtsvergelijking?**

Ik zal beginnen met de elementen uit de buitenlandse regelingen die in Nederland zouden kunnen worden gebruikt ter optimalisering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten:

1. Het opnemen van de regeling in één artikel of twee artikelen zoals in België gedaan wordt. Dit zal de eenvoud en leesbaarheid van de faciliteiten bevorderen.
2. In plaats van het hanteren van twee vrijstellingen en het uitstel van betaling in combinatie het progressieve tarief, is het een optie om een gehele vrijstelling te hanteren, of een verlaging van het tarief naar één en hetzelfde tarief voor de gehele verkrijging te gebruiken, zoals in België wordt gedaan. Dit zal het gemak en de toepasbaarheid van de regeling bevorderen.
3. Wanneer niet gekozen zou zijn voor de in te voeren ruimere vrijstelling, zou het toepasbaar verklaren van het groep één tarief op alle verkrijgers zoals in Duitsland een goed alternatief geweest zijn.
4. De eis dat de schenker de onderneming een minimaal aantal jaren zelf heeft gedreven kan aangepast worden door een vermindering van de termijn naar twee of drie jaar, zoals in België en het Verenigd Koninkrijk, mits dit geen mogelijkheden tot misbruik zal opleveren.
5. Net als in België zou een eis ter handhaving van het aantal werknemers na de overdracht van de onderneming kunnen worden ingevoerd. Dit zal een stimulans zijn voor de werkgelegenheid. Er dient echter op gelet te worden dat de eis niet te streng is en innovatie of reorganisatie onmogelijk worden gemaakt.

Vervolgens enkele punten die kunnen worden geschrapt uit de Nederlandse Wetgeving:

1. De willekeurige extra voorwaarden in geval van schenking. De eis dat de onderneming een aantal jaren door de schenker zelf gedreven dient te zijn, biedt genoeg zekerheid tegen misbruik.

2. De 15 % regeling. Naast het feit dat het faciëren van beleggingen zoals nu niet wenselijk is, zou de afschaffing van de 15% regeling wellicht op budgettair gebied de verhoging van de vrijstelling deels kunnen compenseren.
3. Het uitstel van betaling bij de verkrijging van een vordering op een medeverkrijger van ondernemingsvermogen. De verkrijger van de vordering heeft recht op geld en zet zelf de onderneming niet direct voort.

Tot slot de Nederlandse punten die behouden kunnen blijven:

1. De uitstelfaciliteit, met uitzondering van het uitstel van betaling bij het verkrijgen van een vordering. Uitstel van betaling van belasting is natuurlijk altijd gunstig voor de belastingbetaler, zeker in combinatie met progressieve tarieven die hoog kunnen oplopen zoals in Nederland.
2. Het verhogen van de vrijstelling is een wenselijke ontwikkeling. Zoals in hoofdstuk 7 beschreven, kan het effectieve tarief in Nederland, door de progressie en het van toepassing blijven van de gewone tariefgroepen, alsnog hoog oplopen in vergelijking met andere landen. Het verhogen van de vrijstelling is hier een goed antwoord op.
3. De termijn van vijf jaar waarin de onderneming moet worden voortgezet of de aandelen niet mogen worden vervreemd is redelijk en wordt in zo goed als alle onderzochte jurisdicties toegepast.

Zoals uit bovenstaande punten wel blijkt, zijn er genoeg mogelijkheden om de Nederlandse wetgeving aan te passen en te verbeteren. Toch zal er rekening mee moeten worden gehouden dat niet zomaar nieuwe elementen kunnen worden toegevoegd. Alle landen hebben hun regelingen naar ik mag aannemen zorgvuldig samengesteld en de voorwaarden, faciliteiten en andere vereisten op elkaar afgestemd.

De aankomende verhoging van de vrijstelling naar 75% is in ieder geval een goede stap in de richting van de Nederlandse overheid om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te verbeteren en om de effectieve tarieven competitief te houden ten opzichte van de omringende landen. Er blijven echter nog genoeg andere mogelijkheden over, om het de schenkers, erflaters en voortzetteren van ondernemingen zo gemakkelijk mogelijk te maken en de bedrijfsopvolging zo min mogelijk in de weg te staan.

## Literatuurlijst

R.T.G. Verstraaten, *Studenteneditie 2004-2005 Successiebelastingen (Cursus belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2004

K.L.H. van Mens, *De ondernemende familie (Serie Estate Planning)*, Deventer: Kluwer 2004

F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht (Fed fiscale brochures)*, Deventer: Kluwer 2005

C.J.M. Martens en J.C. van Straaten, *Wegwijs in de Successiewet en de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wegwijsserie)*, Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005

H. Hoeve en P.L.M. van Gorkom, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de sfeer van successie- en schenkingsrecht (Fiscaal actueel)*, Deventer: Kluwer 2004

M.A. de Blecourt-Wouterse e.a., *Bedrijfsopvolging Fiscale en juridische aspecten (Serie vaktechniek)*, Rijswijk: Licent Fiscale en juridische uitgevers 2005

M.J. Hoogeveen e.a., *Bedrijfsopvolging Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005

F. Sonneveldt e.a., *Transfer of Enterprises (Serie Estate Planning)*, Deventer: Kluwer 2002

*Verzameling belastingwetten. Wetteksten 2006*. Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2006

I.J.F.A. van Vijfeijken, *De voorgestelde wijzigingen van de Successiewet 1956*, WFR 2001/1381

M.J. Hoogeveen, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956*, Gepubliceerd in *Fiscaal Praktijkblad* d.d. 8 maart 2005

J.W. Zwemmer, *De heffing van successie- en schenkingsbelasting bij bedrijfsopvolging*, WPNR 2004/6576

J.W. Zwemmer, *De heffing van successie- en schenkingsbelasting bij bedrijfsopvolging*, WFR 2002/930

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2004, nr. CPP2003/1717M, V-N 2004/22.15

Brief Staatssecretaris van Financiën aan Tweede Kamer van 12 juli 2004, nr. WDB 2004-420M, V-N 2004/37.7

Rapport Ministerie van Financiën, *Bedrijfsopvolging: Continuïteit door fiscaliteit*, Juli 2004

Rapport onderzoeksbureau EMI en Ministerie van Economische Zaken, *Entrepreneurship in the Netherlands, Business transfer: a new start*, December 2005

Het Financieele Dagblad, *Grijze golf leidt tot verdwijnen van veel bedrijven*, 7-2-2006.

Het Financieele Dagblad, *Zalm verdubbelt garantie spaargeld*, 22-3-2006.

E. Kammand, *Belastingheffing na emigratie toegestaan*, Effect 8, blz. 28, 15 april 2006.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=sucv!INH&>, Wetboek der Successierechten – Vlaams Gewest, artikel 48 en artikel 60bis.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=regvl!INH&>, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten – Vlaams Gewest, artikel 131, artikel 140bis en artikel 140ter.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=sucw!INH&>, Wetboek der Successierechten – Waals Gewest, artikel 48 en artikel 60bis.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=regw!INH&>, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten – Waals Gewest, artikel 131, artikel 140bis en artikel 140quinquies.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=sucbr!INH&>, Wetboek der Successierechten – Brussels Hoofdstedelijk Gewest, artikel 48 en artikel 60bis.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=regbr!INH&>, Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten – Brussels Hoofdstedelijk Gewest, artikel 131, artikel 140bis en artikel 140ter.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=VRB06!VC-SUC.HTM&>, Vakcursussen successierechten van het Vlaams, Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

<http://www.fisconet.fgov.be/nl/?frame.dll&root=V:/sites/FisconetNldAdo.2/&versie=04&type=vrb!VC-REG.HTM&>, Vakcursussen registratie-, hypotheek- en griffierechten van het Vlaams, Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

[www.sadaba.de/GSBI\\_ErbStG.html](http://www.sadaba.de/GSBI_ErbStG.html), Erbschaftssteuergesetz und Schenkungssteuergesetz.

<http://www.hmrc.gov.uk/cto/customerguide/page16.htm>, HMRC Capital Taxes: Customer Guide to Inheritance Tax.

<http://www.hmrc.gov.uk/cto/customerguide/page17.htm>, HMRC Capital Taxes: Customer Guide to Inheritance Tax.

<http://www.hmrc.gov.uk/cto/customerguide/page18.htm>, HMRC Capital Taxes: Customer Guide to Inheritance Tax.

<http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/iht17.htm>, IHT17: Inheritance Tax: Businesses, farms and woodlands.

<http://www.dyerpartnership.com/inhertax.html>, UK Inheritance Tax.