

Voortzettingsvereisten “voortzetten”?



Naam:	Kelly Heijmans
Opleiding:	Master Fiscale Economie
Administratienummer:	585509
Studentnummer:	U1234803
Begeleider:	prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken
Tweede begeleider:	mr. dr. M.J. Hoogeveen
Datum:	30 april 2019

Inhoudsopgave

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN	1
1. Inleiding	2
1.1. Aanleiding	2
1.2. Probleemstelling	3
1.3. Opzet	3
1.4. Methodologie	3
1.5. Afbakening	3
2. De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)	4
2.1. Inleiding	4
2.2. Geschiedenis van de BOR	4
2.3. Doelstelling van de BOR	5
2.4. De faciliteiten	6
2.4.1. Waarderingsmethode	6
2.4.2. Conserverende aanslag	7
2.5. Ondernemingsvermogen	7
2.5.1. Het begrip “Ondernemingsvermogen”	7
2.5.2. Preferente aandelen	8
2.6. Voorwaarden voor het toepassen van de BOR	9
2.7. Samenvatting	9
3. Voortzettingsvereisten bij een verkrijging in de winstsfeer	10
3.1. Inleiding	10
3.2. Het doel van de voortzettingsvereisten	10
3.3. De voortzettingsvereisten bij een IB-onderneming	11
3.4. De voortzettingsvereisten bij de verkrijging van een medegerechtigdheid	13
3.5. Uitzonderingen op de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW.	13
3.5.1. Inbreng IB-onderneming in B.V.	14
3.5.2. Staken als het gevolg van overheidsingrijpen	14
3.5.3. Overlijden van de verkrijger	15
3.5.4. Aangaan en ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap	15
3.6. Geïntervieweerde knelpunten en mogelijke oplossingen	16
3.6.1. Verplaatsing van de onderneming	16
3.6.2. Doorschuiven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001	17
3.6.3. Afstoten zelfstandig deel om bedrijfseconomische redenen	17
4. De voortzettingsvereisten bij het verkrijgen van aanmerkelijkbelang aandelen	19

4.1.	Inleiding	19
4.2.	Verkrijging van vermogensbestanddelen.....	19
4.2.1.	Omzetten in preferente aandelen.....	20
4.2.2.	Verletteren van aandelen.....	21
4.2.3.	Voortzettingsvereisten ten aanzien van het lichaam.....	22
4.3.	De voortzettingsvereisten ingeval van terbeschikkingstelling	22
4.4.	Uitzonderingen op de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW.	23
4.4.1.	Geruisloze terugkeer uit de B.V.....	24
4.4.2.	Geruisloze aandelenfusie	24
4.4.3.	Juridische fusie en splitsing	25
4.4.4.	Bedrijfsfusie	25
4.5.	Geïntariseerde knelpunten en mogelijke oplossingen.....	26
4.5.1.	Verkoop deelneming	26
4.5.2.	Meerdere aandeelhouders.....	27
4.5.3.	Faillissement	27
5.	Rechtsvergelijking met België	29
5.1.	Inleiding	29
5.2.	De gunstregeling.....	29
5.3.	Voortzettingsvereisten in het Vlaams Gewest	31
5.3.1.	Familiale ondernemingen.....	31
5.3.2.	Familiale vennootschappen.....	33
5.4.	Vergelijking Nederland/België.....	34
6.	Conclusies en aanbevelingen	35
6.1.	Inleiding	35
6.2.	Doelstellingen.....	35
6.3.	Geïntariseerde knelpunten en mogelijke oplossingen.....	35
6.3.1.	Knelpunten en oplossingen bij een verkrijging in de winstsfeer.....	35
6.3.1.1.	Verplaatsing van de onderneming	35
6.3.1.2.	Doorschuiven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001	36
6.3.1.3.	Afstoten zelfstandig deel om bedrijfseconomische redenen.....	36
6.3.2.	Knelpunten en oplossingen bij het verkrijgen van aanmerkelijkbelangaandelen	37
6.3.2.1.	Verkoop deelneming	37
6.3.2.2.	Meerdere aandeelhouders.....	38
6.3.2.3.	Faillissement	38
	Literatuurlijst	40

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN

ab	Aanmerkelijk belang
BOR	Bedrijfsopvolgingsregeling
bbp	Bruto Binnenlands Product
IW	Wet van 30 mei 1990 inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, stb. 1990, 222, zoals laatstelijk gewijzigd op 19 december 2018, Stb. 2018, 507 (i.w.tr. 01-01-2019)
Jo.	Juncto
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
Nr.	Nummer
nt.	Noot
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
P.	Pagina
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Staatscourant
SW	Wet van 28 juni 1956 inzake de heffing van de rechten van successie, van schenking en van overgang, Stb. 1956, 362, zoals laatstelijk gewijzigd op 31 december 2018, Stcrt. 2018, 69665 (i.w.tr. 01-01-2019)
Uitvoeringsregeling SW	Regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619, zoals laatstelijk gewijzigd op 29 december 2016, Stcrt. 2016, 69005 (i.w.tr. 01-01-2017)
VCF	Vlaamse Codex Fiscaliteit
VI. W. reg.	Vlaams Wetboek registratierechten
Vof	Vennootschap onder Firma
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet IB 2001	Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001(Belastingherziening 2001), Stb. 2000, 215, zoals laatstelijk gewijzigd op 31 december 2018, Stcrt. 2018, 696665 (i.w.tr. 01-01-2019)
Wet VPB	Wet van 8 oktober 1969, houdende vervanging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 door een nieuwe wettelijke regeling, Stb. 1969, 445, zoals laatstelijk gewijzigd op 31 december 2018, Stcrt. 2018, 69665 (i.w.tr. 01-01-2019)
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WOB	Wet Openbaarheid van Bestuur

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

De bedrijfsopvolgingsregeling heeft sinds de invoering een grote stroom aan literatuur en jurisprudentie op gang gebracht en inmiddels ook vele wijzigingen ondergaan. Vandaag de dag is het nog steeds een actueel onderwerp en rijst nog immer de vraag of het wel een adequate regeling is. Bijna iedere onderneming krijgt vroeg of laat te maken met bedrijfsopvolging waarbij het duidelijk moge zijn dat dit een cruciale fase is voor de continuïteit van die onderneming. In Nederland is ongeveer 70% van alle bedrijven een familiebedrijf.¹ Bij de overdracht van een onderneming zijn veel partijen betrokken en naast de economische, juridische en fiscale aspecten kunnen ook persoonlijke aspecten een (grote) rol spelen.

Het belang van familiebedrijven mag niet worden onderschat. De familiebedrijven in Nederland zijn verantwoordelijk voor ruim 49% van de werkgelegenheid en bijna 53% van het Bruto Nationaal Product.² Voor de Nederlandse economie is het dan ook van groot belang dat deze ondernemingen blijven voortbestaan.

Wanneer deze bedrijven overgaan op een nieuwe generatie, door schenking of vererving, is over het ondernemingsvermogen in beginsel schenk- of erfbelasting verschuldigd. De betaling van deze belasting(en) kan de continuïteit van een onderneming in gevaar brengen, indien voor deze betaling liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken. Om te voorkomen dat deze bedrijven in liquiditeitsproblemen komen, zijn er regelingen in het leven geroepen die deze problemen moeten voorkomen; onder meer in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), de Successiewet 1956 (hierna: SW) en de Invorderingswet 1990 (hierna: IW). In deze scriptie zal ik mij beperken tot de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW. De kern van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW, genaamd de bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: BOR), is dat de schenk- of erfbelasting, vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten.³ De BOR voorziet in een gedeeltelijke en voorwaardelijke vrijstelling van schenk- of erfbelasting bij de overdracht van ondernemingsvermogen. Een van de voorwaarden voor toepassing van de BOR in de SW is dat door de verkrijger van het ondernemingsvermogen moet zijn voldaan aan de zogenoemde voortzettingsvereisten.⁴

Uit de literatuur volgt dat de huidige voortzettingsvereisten uit art. 35e SW-knelpunten bevatten.⁵ In deze scriptie komen deze knelpunten aan bod en zal ik onderzoeken of we inspiratie kunnen ontlenen aan de Belgische bedrijfsopvolgingsregeling.

¹ 'Familiebedrijven in Nederland', april 2017, <https://www.cbs.nl/nl-nl/maatwerk/2017/16/familiebedrijven-in-nederland>

² R.H. Flören, S.F. Jansen, M.M. Berent-Braun, *Marketing en het familiebedrijf*, 2015 p. 10, Nyenrode Business Universiteit.

³ *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, 3. p. 4-5.

⁴ Art. 35e SW.

⁵ S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, P.J. Swank, 'Knelpunten in de bedrijfsopvolgingsregelingen', *Estate Planner Digitaal* 2011/02, p. 1.

1.2. Probleemstelling

Naar aanleiding van het voorgaande zijn de in het kader van dit onderzoek te beantwoorden hoofdvragen: i) passen de voortzettingsvereisten in de zin van art. 35e SW binnen de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling en, ii) wat zijn de knelpunten in deze regeling?

Deelvragen die bij het beantwoorden van de hoofdvragen aan bod zullen komen zijn:

- Wat is de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling?
- hoe luiden de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW?
- wat zijn doel en strekking van de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW?
- passen de gestelde eisen uit art. 35e SW in doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling?
- wat zijn de knelpunten van de voortzettingsvereisten binnen de bedrijfsopvolgingsregeling?
- wat zijn mogelijke verbeterpunten van de voortzettingsvereisten binnen de bedrijfsopvolgingsregeling? en
- hoe zien de voortzettingsvereisten eruit in de Belgische bedrijfsopvolgingsregeling en waarin verschillen deze ten opzichte van de voortzettingsvereisten in de Nederlandse wetgeving?

1.3. Opzet

Alvorens ik het centrale onderwerp van deze scriptie, de voortzettingsvereisten, bespreek zal ik eerst de BOR uiteenzetten. Dit doe ik aan de hand van een historisch overzicht en het toelichten van doel en strekking van de regeling. Vervolgens komt het centrale onderwerp van mijn scriptie aan bod: de voortzettingsvereisten. De voortzettingsvereisten beschrijf ik aan de hand van de huidige wetgeving en de totstandkoming hiervan. Tevens zal ik ingaan op wat er gebeurt indien niet langer wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten en welke knelpunten de voortzettingsvereisten kunnen opleveren. Ook onderzoek ik eventuele verbeterpunten van de voortzettingsvereisten. Daarna zal ik een rechtsvergelijking maken met België waarbij aan de orde komt aan welke vereisten aldaar moet worden voldaan om aanspraak te kunnen maken op de bedrijfsopvolgingsregeling; wat het doel van de regeling in België is en in hoeverre de Belgische regeling verschilt van de Nederlandse. Hierbij zal ik ook bespreken of we inspiratie kunnen ontleenen aan de Belgische regeling. Uiteindelijk zal ik mijn conclusie formuleren en mijn aanbevelingen doen. Hierbij zal ik uiteenzetten wat we in Nederland zouden kunnen leren van de Belgische gunstregeling en hoe een eventuele aanpassing van de Nederlandse BOR zou kunnen zorgen voor een betere fiscale faciliteit voor bedrijfsopvolging.

1.4. Methodologie

De beantwoording van bovenstaande hoofd- en deelvragen en uiteindelijk de probleemstelling zal tot stand komen door een literatuuronderzoek gecombineerd met een rechtsvergelijkend onderzoek met België. Daarbij wordt gebruik gemaakt van de wet- en regelgeving inclusief wetsgeschiedenis, jurisprudentie en vakliteratuur.

1.5. Afbakening

Het onderzoek van deze scriptie zal zich beperken tot de voortzettingsvereisten zoals deze gelden voor de fiscale faciliteit voor bedrijfsopvolging in de Nederlandse erf- en schenkbelasting. Ook de rechtsvergelijking met België zal belicht worden vanuit het Nederlandse perspectief van de genoemde voortzettingsvereisten.

2. De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)

2.1. Inleiding

Per 1 januari 2010 is de BOR in de SW en de IW voor het laatst inhoudelijk gewijzigd. De belangrijkste wijzigingen in 2010 waren het verhogen van de vrijstelling naar 100% voor zover de onderneming waarop de verkrijging betrekking heeft de € 1.000.000 niet te boven gaat (voor het overige deel geldt een vrijstelling van 83% van het ondernemingsvermogen), het beperken van het toepassingsbereik tot wat de Staatssecretaris van Financiën noemt 'reële bedrijfsopvolgingen'⁶, toevoegen van een doorschuiffaciliteit voor de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen⁷ en het toevoegen van de ondernemingseis.⁸ De BOR is in het leven geroepen om te voorkomen dat de continuïteit van ondernemingen in gevaar komt.⁹

Om te beoordelen of de huidige voortzettingsvereisten binnen de doelstelling van de BOR passen is het van belang dat de doelstelling (en de totstandkoming) van de BOR bekend is. In dit hoofdstuk zal ik eerst in paragraaf 2.2. kort ingaan op de geschiedenis van de BOR, daarna komt de totstandkoming van de BOR zoals deze vanaf 1 januari 2010 in de wet is opgenomen aan bod. Hierbij zal ik echter alleen ingaan op de voor deze scriptie relevante hoofdlijnen van de geschiedenis. Vervolgens worden op basis van deze beschrijving in paragraaf 2.3. de doelstelling(en) van de regeling geanalyseerd. In paragraaf 2.4. wordt de werking van de BOR beschreven. In paragraaf 2.5. bespreek ik de verschillende typen ondernemingsvermogen en zal daarbij ook ingaan op de in de praktijk veel voorkomende preferente aandelen. In paragraaf 2.6. beschrijf ik de voorwaarden voor het toepassen van de BOR en in paragraaf 2.7. wordt door mij dit hoofdstuk samengevat.

2.2. Geschiedenis van de BOR

In de periode voor 2002 waren er al betalingsregelingen en kwijtscheldingsfaciliteiten opgenomen in de wet. Reeds in 1956 was er een betalingsfaciliteit opgenomen in de SW op grond waarvan voor bijzondere gevallen enkelvoudig rentedragend uitstel van betaling kon worden verleend.¹⁰ Vanaf 1981 gold een betalingsregeling die inhield dat uitstel van betaling kon worden verleend in geval van verkrijging van niet ter beurse genoteerde aandelen in de onderneming of van vermogen in een onderneming. Dit in het geval dat zonder uitstel van betaling de voortzetting van de onderneming in gevaar zou komen. Deze rechtvaardiging is in lijn met de doelstelling van de BOR vandaag de dag. Voor het verlenen van uitstel van betaling in geval van verkrijging van niet ter beurse genoteerde aandelen in de onderneming of van vermogen in een onderneming werd geen onderscheid gemaakt tussen het verkrijgen van ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen. De wetgever vond het echter wel belangrijk om ingeval van verkrijging van ondernemingsvermogen een ruimere betalingsregeling toe te passen.¹¹ Ook toen al konden er voorwaarden worden verbonden aan het verlenen van uitstel van betaling.¹²

⁶ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, p. 3 en 6.

⁷ S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, P.J. Swank, 'Knelpunten in de bedrijfsopvolgingsregelingen', *Estate Planner Digitaal* 2011/02, p. 1.

⁸ *Kamerstukken II 2009/10*, 32 129, nr. 3, p. 3.

⁹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, p. 4.

¹⁰ Art. 65 SW (oud).

¹¹ *Kamerstukken II 1953-54*, 915, nrs. 6 en 7.

¹² P. Kavelaars, *Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, (Fiscale geschriften, nr. 33), Den Haag: Sdu 2014, p. 124.

De eerste wettelijke bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is ingevoerd in 1984.¹³ Het betrof een renteloos uitstel van betaling voor een periode van vijf jaren bij het verkrijgen van ondernemingsvermogen, mits de verkrijger voornemens was de onderneming voort te zetten.¹⁴ De verschuldigde belasting mocht in vijf jaarlijkse termijnen worden voldaan.

Vanaf 1997 is de betalingsfaciliteit niet langer opgenomen in de SW, maar in de art. 25, lid 3, IW (oud). In 1997 werd naast de betalingsfaciliteit ook een kwijtscheldingsfaciliteit ingevoerd op basis waarvan 25% van het successie- of schenkingsrecht over het kwalificerende ondernemingsvermogen voorwaardelijk werd kwijtgescholden. Voor de resterende 75% werd voor een periode van tien jaren renteloos uitstel van betaling verleend.¹⁵

In 2002 is de kwijtscheldingsfaciliteit opgenomen in de SW, de betalingsfaciliteit bleef in de IW opgenomen. De kwijtscheldingsfaciliteit is toen ook verhoogd van 25% naar 30% van de waarde van het kwalificerende ondernemingsvermogen. Al in 2000 werd door de werkgroep Moltmaker wenselijk geacht de vrijstelling van 25% van het ondernemingsvermogen te verruimen. Het kabinet moest echter doorrekenen of dit ook budgettair haalbaar was.¹⁶ Tevens is het verkregen uitstel van betaling rentedragend geworden. Ook hier werden de faciliteiten alleen verleend indien het ging om een verkrijging van ondernemingsvermogen en de verkrijgers de onderneming voortzetten.¹⁷

In het Belastingplan 2005 werd de vrijstelling van 30% vervolgens verder verruimd naar 50%.¹⁸ Bij amendement van Dezentjé Hamming werd echter voorgesteld om de vrijstelling uit het Belastingplan 2005 verder te verruimen naar 60% per 1 januari 2005 en 75% per 1 januari 2017.¹⁹ Een onderbouwing van deze verruiming werd echter niet gegeven.

De huidige BOR zoals deze sinds 1 januari 2010 is opgenomen, betreft een herziening van de bedrijfsopvolgingsregeling zoals deze gold in de jaren 2002 tot en met 2009. Het doel van de herziening was het eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger maken van de BOR.²⁰ De wijziging bestaat uit het opnemen een voorwaardelijke vrijstelling in de SW en een faciliteit tot uitstel van betaling in de IW. De voorwaardelijke vrijstelling vervangt de conserverende aanslag. Naast het feit dat veel waarde werd gehecht aan het vereenvoudigen was het ook de bedoeling dat de regeling meer werd toegesneden op het faciliteren van de overgang van reële ondernemingen. Gedetailleerde wetgeving zoals deze thans luidt op dit punt is dan ook onvermijdelijk.²¹

2.3. Doelstelling van de BOR

De voornaamste doelstelling van de BOR is het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid. Dit impliceert dat de schenk- of erfbelasting die de verkrijger van het ondernemingsvermogen verschuldigd is, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten.²² De wetgever verstaat onder reële bedrijfsoverdrachten: de overdracht van

¹³ Art. 59a SW (oud).

¹⁴ *Kamerstukken II 1983-84*, 18226, nrs. 1-3 p. 1-3.

¹⁵ P. Kavelaars, *Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, (Fiscale geschriften, nr. 33), Den Haag: Sdu 2014. p. 125.

¹⁶ *Kamerstukken II 2000-01*, 27789, nr. 1 p. 17-19.

¹⁷ *Kamerstukken II 2000-01*, 27789, nr. 1. p. 15.

¹⁸ *Kamerstukken II 2004/05*, 29767, nr. 14, p. 38.

¹⁹ *Kamerstukken II 2004/05*, 29767, nr. 58, (ter vervanging van nr. 44) p. 2

²⁰ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 4.

²¹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 4.

²² *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 4-5.

een 'onderneming' door een 'ondernemer' die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die de onderneming 'als ondernemer voortzet'.²³ De huidige regeling voorziet erin dat, op verzoek van de verkrijger, de schenk- of erfbelasting verschuldigd over de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen tot een bedrag van € 1.084.851 (2019) voor 100% voorwaardelijk wordt vrijgesteld en het meerdere voor 83% voorwaardelijk wordt vrijgesteld. Nadat de onderneming vijf jaar door de opvolger is voortgezet wordt de vrijstelling definitief.²⁴

Naast het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid heeft de BOR als doelstelling het stimuleren van de werkgelegenheid, de economische diversiteit en stabiliteit.²⁵

2.4. De faciliteiten

In art. 35b SW wordt weergegeven welke faciliteiten beschikbaar zijn wanneer sprake is van bedrijfsopvolging. De faciliteiten worden slechts op verzoek van de verkrijger toegepast.²⁶ Dit verzoek kan tegelijkertijd met de aangifte schenk- of erfbelasting worden gedaan²⁷ en dient uiterlijk te zijn ingediend voorafgaand aan het moment waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat.²⁸ Een verzoek dat wordt ingediend als de aanslag onherroepelijk vaststaat, is te laat. De BOR zal dan niet meer ambtshalve worden toegepast.²⁹ Tevens wordt in art. 35b SW de omvang van de BOR aangegeven. De omvang van de vrijstelling hangt af van de waarde van de objectieve onderneming waarop de (belaste) verkrijging betrekking heeft. Indien de (belaste) verkrijging van de objectieve onderneming de waarde van € 1.084.851 (2019) niet te boven gaat wordt de verkrijging voor 100% voorwaardelijk vrijgesteld.³⁰ De grens van € 1.084.851 (2019) moet worden beoordeeld vanuit de waarde van de objectieve onderneming en niet per verkrijging. Dit betekent dat per verkrijging moet worden beoordeeld welk deel van de 100%-vrijstelling aan deze verkrijging kan worden toegerekend. Om de vrijstelling te kunnen berekenen moet worden bepaald welk deel van de objectieve onderneming in de verkrijging van de verkrijger tot uitdrukking komt.³¹

2.4.1. Waarderingsmethode

Uit art. 35b, lid 1, SW volgt een tweetal methoden om de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen te bepalen, de liquidatiewaarde en de waarde going concern³².

Indien de liquidatiewaarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming waarop de verkrijging betrekking heeft hoger is dan de waarde going concern dan geldt de liquidatiewaarde als waarde van het ondernemingsvermogen. De waarde van een onderneming dient namelijk minstens gesteld te worden op de liquidatiewaarde.³³ Het verschil tussen de hogere liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern wordt voor 100% vrijgesteld.³⁴ Deze vrijstelling heeft de wetgever

²³ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 17.

²⁴ Art. 35b SW.

²⁵ *Kamerstukken II 1997-98*, 25688, nr. 3, p. 7.

²⁶ Art. 35b, lid 1, SW.

²⁷ Art. 35b, lid 7, SW.

²⁸ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 2.

²⁹ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 2.

³⁰ Art. 35b, lid 1, sub a, SW.

³¹ *Kamerstukken I 2009/10*, 31930, D, p. 2-6.

³² De waarde going concern is de waarde van het ondernemingsvermogen als samenhangend geheel met het oog op het voortzetten van de onderneming.

³³ Art. 21, lid 13, SW.

³⁴ Art. 35b, lid 1, sub b, onder 1°, SW.

opgenomen, omdat de wetgever het onwenselijk acht dat met een hogere waarde dan de waarde going concern moet worden gerekend.³⁵ Voor zover de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming waarop de verkrijging betrekking heeft, een bedrag van € 1.084.851 (2019) niet te boven gaat wordt 100% voorwaardelijk vrijgesteld. Het meerdere is voor 83% voorwaardelijk vrijgesteld. Indien slechts een deel van een onderneming wordt verkregen wordt de 100% vrijstelling verleend naar rato van de verkrijging en de waarde van de verkregen onderneming.

2.4.2. Conserverende aanslag

Uit voorgaande volgt dat over slechts 17% van het verkregen ondernemingsvermogen schenk- of erfbelasting is verschuldigd indien de going concernwaarde hoger is dan € 1.084.851. Voor de over de waarde van dit meerdere verschuldigde schenk- of erfbelasting kan op verzoek van de verkrijger een conserverende aanslag worden opgelegd. Op deze conserverende aanslag wordt tien jaar rentedragend uitstel van betaling verleend.³⁶

Het uitstel van betaling eindigt indien niet langer wordt voldaan aan de eisen uit art. 25, lid 12, IW. Dit is het geval indien de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert, ingeval de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen ten aanzien van de belastingplichtige van toepassing is of indien de belastingplichtige niet langer voldoet aan de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW. Het verzoek tot uitstel is niet automatisch gekoppeld aan een conserverende aanslag, beide verzoeken dienen apart bij de ontvanger te worden gedaan.³⁷

2.5. Ondernemingsvermogen

Uit art. 35b SW volgt dat de BOR van toepassing is op het verkregen ondernemingsvermogen in het kader van bedrijfsopvolging. Het begrip ondernemingsvermogen wordt in art 35c SW nader omschreven.

2.5.1. Het begrip “Ondernemingsvermogen”

In art. 35c SW wordt onderscheid gemaakt tussen de verschillende vormen van vermogen die kwalificeren als ondernemingsvermogen:

- a. “(...) van een onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet IB 2001, of een gedeelte daarvan.”*

Voor het begrip ondernemingsvermogen in de SW wordt in beginsel aangesloten bij de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Voor de beoordeling of er sprake is van ondernemingsvermogen dient te worden uitgegaan van het ondernemingsbegrip in de IB. Er moet sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen.³⁸

- b. “(...) van een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001, of een gedeelte daarvan.”*

³⁵ Art. 35b, lid 1, sub b, onder 1°, SW.

³⁶ Art. 25, lid 12, IW 1990.

³⁷ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 2.

³⁸ P. Kavelaars, *Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, (Fiscale geschriften, nr. 33), Den Haag: Sdu 2014, p. 41.

In lid 2 van art. 35c SW wordt de voorwaarde gesteld dat de medegerechtigdheid³⁹ een rechtstreekse voortzetting betreft van een eerder door de schenker of erflater gedreven onderneming als bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001. Tevens dient de medegerechtigdheid te worden verkregen door een persoon die reeds beherend vennoot is van de onderneming waarop de medegerechtigd betrekking heeft, dan wel door de enig aandeelhouder van een vennootschap die reeds een zodanig beherend vennoot is.⁴⁰ Hiermee wordt beoogd slechts reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.⁴¹

- c. *“(....)van vermogensbestanddelen die tot een aanmerkelijk belang behoorden bij de erflater of schenker met uitzondering van artikel 4.10 Wet IB 2001, mits het lichaam waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft een onderneming drijft als bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001 dan wel een medegerechtigdheid houdt als bedoeld in art. 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001.”*

Op grond van lid 3 van art. 35c SW dient de verkrijging bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang⁴² te hebben behoord, hiervan uitgezonderd het aanmerkelijk belang dat op grond van de meetregel tot een aanmerkelijk belang behoort⁴³ en het fictief aanmerkelijk belang⁴⁴. Het lichaam waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft dient een materiële onderneming te drijven, dan wel een medegerechtigdheid tot een onderneming te houden. Wanneer is voldaan aan voorgaande vereisten kwalificeert de waarde van de bedoelde onderneming of medegerechtigdheid als ondernemingsvermogen.⁴⁵ Ook het beleggingsvermogen van dat lichaam mag tot maximaal 5 procent van de aan het ondernemingsvermogen toegerekende waarde worden gefaciliteerd in de BOR.⁴⁶

2.5.2. Preferente aandelen

Een aanmerkelijk belang kan bestaan uit preferente aandelen. Als hoofdregel geldt dat de verkrijging van preferente aandelen niet in aanmerking komt voor toepassing van de BOR, tenzij de verkrijging van de preferente aandelen het gevolg is van gefaseerde bedrijfsopvolging. Hiervoor moet worden voldaan aan de in art. 35c, lid 4, SW cumulatief gestelde eisen:

- a. *“de preferente aandelen vormen een omzetting van een eerder door de erflater of schenker gehouden aanmerkelijk belang van gewone aandelen;*
b. *de omzetting tot preferente aandelen is gepaard gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander;*
c. *ten tijde van de omzetting tot preferente aandelen dreef de vennootschap waarop de omgezette aandelen betrekking hadden een onderneming als bedoeld in lid 1, onderdeel a, of hield deze een medegerechtigdheid als bedoeld in lid 1, onderdeel b;*
d. *de verkrijger van de preferente aandelen is reeds voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder van gewone aandelen als hiervoor in onderdeel b bedoeld.”*

³⁹ Onder medegerechtigdheid wordt verstaan: de winst die de belastingplichtige, anders dan als *ondernemer* of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming geniet uit een of meer ondernemingen. Art. 3.3 lid 1 sub a Wet IB 2001.

⁴⁰ Art. 35c lid 2 SW.

⁴¹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, p. 43.

⁴² Er is sprake van een aanmerkelijk belang wanneer de belastingplichtige, al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect 5% van de geplaatste aandelen in een vennootschap houdt. (Art. 4.6 Wet IB 2001.)

⁴³ Art. 4.10 Wet IB 2001.

⁴⁴ Art. 4.11 Wet IB 2001.

⁴⁵ Art. 35c, lid 1, sub c, onder 1°, SW.

⁴⁶ Art. 35c, lid 1, sub c, onder 2°, SW.

In art. 8 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting (hierna: Uitvoeringsregeling SW) zijn versoepelingen van deze eisen opgenomen om te voorkomen dat reeds voor 1 januari 2010 opgestelde structuren in de problemen kwamen, omdat er geen overgangsrecht is.

2.6. Voorwaarden voor het toepassen van de BOR

De BOR betreft een voorwaardelijke vrijstelling. Om te voorkomen dat deze voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken moet de 'erflater' of 'schenker' van het ondernemingsvermogen aan een aantal voorwaarden voldoen. In deze paragraaf worden deze zogenoemde bezitseisen kort beschreven.

In art. 35d SW wordt de bezitsei van de 'erflater' en 'schenker' gedefinieerd. De bezitsperiode van het ondernemingsvermogen bedraagt ingeval van schenking een periode van vijf jaar en bij overlijden van de erflater bedraagt de bezitsperiode één jaar. Ingeval van verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen in een holding dient de bezitsei per zelfstandige onderneming te worden bepaald.⁴⁷ De bezitsei is bedoeld om er voor te zorgen dat slechts reële bedrijfsopvolgingen gefaciliteerd worden. Deze voorwaarde heeft het karakter van een antimisbruikbepaling; er wordt voorkomen dat in het zicht van overlijden of schenken niet-ondernemingsvermogen wordt omgezet in ondernemingsvermogen.⁴⁸

Op de bezitsei zijn een aantal uitzonderingen opgenomen in de Uitvoeringsregeling SW, maar deze uitzonderingen zal ik in deze scriptie niet verder behandelen.

2.7. Samenvatting

In dit hoofdstuk heb ik in het kort de BOR besproken en hieruit volgt dat de voornaamste doelstelling van de BOR het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid is. Een belangrijk art. voor de BOR betreft art. 35b SW. Hieruit volgt dat indien wordt voldaan aan een aantal vereisten de verkrijging van ondernemingsvermogen tot een bedrag van € 1.084.851 is vrijgesteld. Wanneer het ondernemingsvermogen dit bedrag overstijgt, geldt voor het meerdere een vrijstelling van 83%. Voor de 17% waarvoor de faciliteit niet geldt, kan een conserverende aanslag worden aangevraagd waarvoor 10 jaar rentedragend uitstel van betaling wordt verleend. In art. 35c SW wordt het begrip ondernemingsvermogen gedefinieerd. Zoals hiervoor wordt beschreven wordt de vrijstelling berekend aan de hand van de waarde van het ondernemingsvermogen. Vervolgens wordt in art. 35d SW de bezitsei gedefinieerd. De bezitsperiode van het ondernemingsvermogen bedraagt ingeval van schenking een periode van vijf jaar en bij overlijden van de erflater bedraagt de bezitsperiode één jaar.

⁴⁷ Rb. Zeeland-West-Brabant (Zittingsplaats Breda) 30 november 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:6631, V-N Vandaag 2019/587.

⁴⁸ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 102.

3. Voortzettingsvereisten bij een verkrijging in de winstsfeer

3.1. Inleiding

Aan de voortzettingsvereisten zal ik twee hoofdstukken wijden. In dit hoofdstuk behandel ik de voortzettingsvereisten voor de IB-onderneming en de medegerechtigdheid. In hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de voortzettingsvereisten in de aanmerkelijkbelangsfeer. Eerder heb ik in hoofdstuk 2 al kort de BOR besproken. Om de verkregen voorwaardelijke vrijstelling te behouden en definitief te verkrijgen dient te worden voldaan aan de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW. De verschillende voortzettingsvereisten worden verderop per paragraaf uiteengezet waarbij ik de wetssystematiek volg en ook het begrip 'ophouden winst te genieten' uiteenzet. Vervolgens zal ik per paragraaf ingaan op de totstandkoming, de bedoeling en de werking van de desbetreffende vereisten. En daarna wijd ik een paragraaf aan eventuele knelpunten. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een beknopte samenvatting.

3.2. Het doel van de voortzettingsvereisten

Bij de uitleg van de voortzettingsvereisten speelt de doelstelling van de BOR een belangrijke rol.⁴⁹ De doelstelling van de BOR is, zoals meerdere keren aangegeven, het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid. Uit Kamerstukken blijkt dat de regering hecht aan een onbelemmerde voortzetting van ondernemingen omdat zij van groot belang zijn voor de economische bedrijvigheid.⁵⁰ Indien de opvolger de middelen voor het voldoen van de verschuldigde belasting uit hoofde van de opvolging uit de onderneming moet halen, komt de voortzetting in sommige gevallen in gevaar omdat deze middelen vaak nodig zijn voor de bedrijfsvoering.⁵¹ De BOR betreft zoals gezegd een voorwaardelijke vrijstelling. In art. 35e SW zijn de voorwaarden opgenomen waaraan de bedrijfsopvolger moet voldoen om te voorkomen dat de voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken, de zogenoemde voortzettingsvereisten. Zolang de verkrijger als ondernemer de oorspronkelijk verkregen onderneming voortzet, is sprake van bedrijfsopvolging en blijft de BOR, voor zover toegekend, van toepassing. Wanneer de verkrijger de oorspronkelijke onderneming niet conform de vereisten voortzet wordt de vrijstelling ingetrokken. Indien sprake is van gedeeltelijk staken van de onderneming worden de faciliteiten naar rato ingetrokken.⁵²

Kort samengevat volgt uit art. 35e SW dat de verkrijger van het ondernemingsvermogen de verkregen onderneming voor een periode van ten minste vijf jaren moet voortzetten. Ook zijn in art. 35e SW de voortzettingsvereisten voor de verschillende soorten ondernemingsvermogen geconcretiseerd en is bepaald aan welke vereisten de voortzetter moet voldoen voor toepassing van de BOR.

⁴⁹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, art. 35e SW, aantekening 2.2.

⁵⁰ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 19.

⁵¹ P. Kavelaars, *Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, (Fiscale geschriften, nr. 33), Den Haag: Sdu 2014, p. 123.

⁵² Art. 35e SW.

3.3. De voortzettingsvereisten bij een IB-onderneming

Uit art. 35e, lid 1, sub a, SW volgt dat de voorwaardelijke vrijstelling voor de verkrijger van een IB-onderneming vervalt, indien de verkrijger ophoudt winst te genieten uit de onderneming, of een gedeelte daarvan.⁵³ Of gaat ter zake winst genieten in de zin van art. 3.3 Wet IB 2001.

Het is van belang om te weten wat de wetgever bedoelt met het begrip ‘ophouden winst te genieten’. In de SW wordt voor het begrip ‘ophouden uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten’ in beginsel aangesloten bij het materiële stakingsbegrip in de inkomstenbelasting.⁵⁴

In de inkomstenbelasting is sprake van staking in alle gevallen waarin iemand ophoudt winst te genieten uit de onderneming door: verkoop of schenking van de onderneming, liquidatie van de onderneming of het ruissend inbrengen van de onderneming in de BV. Naast ‘gewone’ staking zijn er ook ‘fictieve’ vormen van staking. Een fictieve staking is het geval bij overlijden van de ondernemer⁵⁵, ontbinding van de huwelijksgemeenschap van de ondernemer waartoe de onderneming behoort⁵⁶ of het verhuizen van de onderneming naar het buitenland⁵⁷. Wanneer een van deze fictieve vormen van staking zich voordoet binnen vijf jaar nadat de onderneming is verkregen vervalt op grond van de hoofdregel de verkregen faciliteit. In paragraaf 3.5. wordt ingegaan op de uitzonderingen op de hoofdregel.

Voor de BOR kan, gezien haar bijzondere aard, worden afgeweken van het materiële stakingsbegrip in de inkomstenbelasting. De niet-stakingsficties in de Wet IB 2001 werken niet door voor de BOR, omdat een ander dan de oorspronkelijke bedrijfsopvolger de onderneming voortzet.⁵⁸ Dat de belastingplichtige voor de inkomstenbelasting de claim kan doorschuiven naar een ander doet daar niets aan af.⁵⁹ Voor de toepassing van de BOR is in de gevallen waarbij in de Wet IB 2001 een niet-stakingsfictie geldt, nog steeds sprake van een staking.⁶⁰ Mijns inziens past het binnen de doelstelling van de BOR dat de niet-stakingsfictie uit art. 3.63 Wet IB 2001 niet geldt voor de BOR. De BOR heeft immers als voornaamste doel het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid. Wanneer de verkrijger een deel van zijn onderneming overdraagt en derhalve niet langer degene is die de onderneming voortzet, dient de faciliteit dan ook (naar rato) te worden ingetrokken. Bovendien zal de verkrijger bij de overdracht van de onderneming liquide middelen tot zijn beschikking krijgen en hiermee de verschuldigde schenk- of erfbelasting kunnen voldoen. Op deze manier is continuïteit van de onderneming ook niet meer in gevaar.

Wanneer een onderneming wordt doorgeschoven met gebruikmaking van art. 3.63 Wet IB 2001 of wordt doorgeschoven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001 wordt voor de inkomstenbelasting de onderneming geacht niet te zijn gestaakt. Voor de BOR is dit echter wel het geval en worden de faciliteiten ingetrokken. Uit art. 3.63 Wet IB 2001 volgt dat de afrekening achterwege kan blijven indien zowel de belastingplichtige die de onderneming doorschuift als de

⁵³ Art. 35e, lid 1, sub a, SW.

⁵⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.1.

⁵⁵ Art. 3.58 Wet IB 2001.

⁵⁶ Art. 3.59 Wet IB 2001.

⁵⁷ Art. 3.60 Wet IB 2001.

⁵⁸ *Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 46.*

⁵⁹ *Kamerstukken II 2008/09, 31930, 9, p. 103.*

⁶⁰ P. Kavelaars, *Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, (Fiscale geschriften, nr. 33), Den Haag: Sdu 2014, p. 174.

voortzetter verzoeken om de boekwaarde door te schuiven naar de voortzetter.⁶¹ Op deze wijze gaat de claim op de stille reserves niet verloren. Het is mijns inziens juist dat de faciliteiten worden ingetrokken indien de onderneming wordt doorgeschoven met gebruikmaking van art. 3.63 Wet IB 2001. De oorspronkelijke voortzetter is immers niet meer aan het voorzetten en derhalve is de continuïteit van de onderneming ook niet meer in gevaar.

Wanneer gebruik wordt gemaakt van de doorschuifregeling van art. 3.64 Wet IB 2001 is voor de BOR sprake van staking en wordt de verkregen faciliteit ingetrokken. In de inkomstenbelasting wordt op verzoek de bij de staking behaalde winst doorgeschoven, met als voorwaarde dat de met of bij de staking behaalde winst binnen 12 maanden zal worden geherinvesteerd in een nieuwe onderneming.⁶² Voor de BOR wordt bij staking de verkregen faciliteit echter wel ingetrokken. De verkregen onderneming is immers gestaakt en de liquiditeit die hierbij is vrijgekomen kan worden aangewend om af te rekenen. Naar mijn mening is dit geen billijke situatie, hierop kom ik in paragraaf 3.5.2. terug.

De niet-stakingsfictie is niet het enige punt waarop het begrip 'ophouden winst te genieten' in de SW afwijkt ten opzichte van de Wet IB 2001. Het moment waarop de verkrijger volgens de SW ophoudt winst te genieten, kan afwijken van het stakingsmoment in de Wet IB 2001. Conform goed koopmansgebruik kan een verkrijger zijn stakingswinst voor de inkomstenbelasting in een later stadium in aanmerking nemen. Een voorbeeld hiervan is de belastingplichtige die een vennootschap onder firma aangaat onder voorbehoud van stille reserves. In de inkomstenbelasting hoeft de vennoot nog niet af te rekenen over de stakingswinst met betrekking tot die stille reserves. Voor de BOR houdt de belastingplichtige echter wel direct op (gedeeltelijk) winst te genieten; indien de verkrijger van het ondernemingsvermogen binnen de vijfjaarstermijn een vof aangaat vervallen derhalve pro rata de faciliteiten.⁶³ Op dit punt wordt in de SW afgeweken van de behandeling in de Wet IB 2001.

Ook wanneer een zelfstandig deel van een onderneming wordt verkocht wordt de faciliteit (naar rato) ingetrokken. Dit geldt ook als de met de verkoop verkregen middelen worden aangewend om een nieuwe onderneming te starten of over te nemen. In de toelichting bij art. 10 Uitvoeringsregeling SW wordt aangegeven dat indien niet de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet, geen sprake is van een bedrijfsopvolging die gefacilieerd moet worden.⁶⁴ Uit de literatuur volgt dat bovendien moet worden voorkomen dat een ongelijkheid ontstaat met de situatie waarin een verkrijger ander vermogen verkrijgt dan ondernemingsvermogen en dit vermogen gaat gebruiken om een onderneming te starten. In dit geval verkrijgt de verkrijger namelijk ook niet alsnog de faciliteit.⁶⁵ Naar mijn mening is dit echter een te strikte uitleg. Zoals reeds eerder aangegeven heeft de BOR ook als doelstelling het stimuleren van de werkgelegenheid en economische diversiteit. Wanneer een zelfstandig deel van de onderneming wordt gestaakt en de hierbij vrijgekomen liquiditeiten worden aangewend voor een nieuwe onderneming, dient de regeling mijns inziens niet te worden ingetrokken.

⁶¹ Art. 3.63, lid 1, Wet IB 2001.

⁶² Art. 3.64, lid 1, Wet IB 2001.

⁶³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2012, 2175 onderdeel 6.1.

⁶⁴ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

⁶⁵ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

3.4. De voortzettingsvereisten bij de verkrijging van een medegerechtigdheid

Ook de verkrijging van een medegerechtigdheid wordt voor de BOR ook als een verkrijging van ondernemingsvermogen aangemerkt, derhalve is onder bepaalde omstandigheden een beroep op de vrijstelling van art. 35b SW mogelijk. Een medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming is een belastingplichtige die anders dan als ondernemer of aandeelhouder, winst geniet uit een of meer ondernemingen.⁶⁶ Hierbij kan voornamelijk worden gedacht aan de commanditaire vennoot. De verkregen medegerechtigdheid dient te voldoen aan hetgeen in art. 35c, lid 2, SW is bepaald. Hieruit volgt dat de desbetreffende medegerechtigdheid moet zijn ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging en de medegerechtigdheid moet een voortzetting zijn van een IB-onderneming. Ook dient het commanditaire aandeel te worden verkregen door een reeds beherende vennoot in de onderneming waarop de medegerechtigdheid betrekking heeft. In de ogen van de wetgever kwalificeert een medegerechtigdheid alleen als ondernemingsvermogen indien het een tussenfase betreft voor de uiteindelijke bedrijfsopvolging.⁶⁷ De eisen uit lid 2 en 3 van art. 35c SW zijn opgenomen om alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren en de deelname in zogenoemde film- en scheepvaart-c.v.'s buiten de BOR te houden. In deze gevallen wordt namelijk kapitaal verstrekt tegen een winstafhankelijke vergoeding. De participanten maken slechts hun eigen vermogen rendabel en de winstgevendheid van de onderneming wordt door enkel de inbreng van kapitaal niet beïnvloed.⁶⁸

Uit art. 35e, lid 1, sub b, SW volgt dat de voorwaardelijke vrijstelling vervalt, indien:

“het een verkrijging betreft als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel b: de verkrijger ophoudt uit de verkregen medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, winst te genieten.”⁶⁹

Voorgaande houdt in dat de voorwaardelijke vrijstelling die de medegerechtigde heeft verkregen vervalt indien een ondernemer ophoudt winst te genieten uit de verkregen medegerechtigdheid. Dit omdat hij niet langer voldoet aan de vereisten voor de kwalificatie als medegerechtigde in de zin van art. 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001. Hier wordt in beginsel dus aangesloten bij het stakingsbegrip uit de inkomstenbelasting.⁷⁰

3.5. Uitzonderingen op de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW.

In art. 10 van de Uitvoeringsregeling SW wordt een aantal situaties genoemd waarbij op verzoek van de verkrijger de situatie niet wordt aangemerkt als een gebeurtenis als bedoeld in art. 35e SW. Met andere woorden, ondanks dat wordt gehandeld in strijd met de voortzettingsvereisten wordt de (voorwaardelijk) verkregen vrijstelling niet ingetrokken. Naar de letter van de wet zou bij alle gebeurtenissen genoemd in art. 10, lid 1, Uitvoeringsregeling SW sprake zijn van een staking of een vervreemding. In deze gevallen wijzigt de uiteindelijke gerechtigdheid van de verkrijger echter niet. Voor een verkrijger van een IB-onderneming is in de volgende gevallen sprake van een uitzondering: Inbreng van de onderneming in een BV, staken van de onderneming ingeval van overheidsingrijpen, ingeval van overlijden van de verkrijger en aangaan en ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap.

⁶⁶ Art. 3.3 Wet IB 2001.

⁶⁷ *Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 43.*

⁶⁸ *Kamerstukken II 2008/09, 31930, 9, p. 21.*

⁶⁹ Art. 35e, lid 1, sub b SW.

⁷⁰ *Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 46.*

3.5.1. Inbreng IB-onderneming in B.V.

Indien de verkrijger van een onderneming deze onderneming inbrengt in een BV vervalt in beginsel de verkregen faciliteit op grond van de hoofdregel. Inbreng van een onderneming leidt immers tot staking van de subjectieve onderneming want de verkrijger houdt op om uit de verkregen onderneming winst te genieten. Ondanks dat formeel niet wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten in de SW wordt in economische zin de onderneming wel voortgezet.⁷¹ Uit art. 10, lid 1, sub a, Uitvoeringsregeling SW volgt dat wanneer de objectieve onderneming geruisloos wordt ingebracht conform de eisen uit art. 3.65 Wet IB 2001, de vereisten uit art. 35e SW niet worden geschonden. Wanneer een onderneming geruisloos wordt ingebracht wijzigt alleen de juridische huls van de onderneming. In materiële zin zet de voortzetter de onderneming echter nog steeds voort, hij schuift als het ware door naar zichzelf.⁷² Op grond van lid 4 van art. 10 Uitvoeringsregeling SW blijft de verkregen voorwaardelijke vrijstelling in stand voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren op de alsdan ontstane situatie.

De uitzondering geldt alleen voor de geruisloze inbreng, dit vindt zijn oorsprong in de inkomstenbelasting. Indien gebruik wordt gemaakt van een doorschuifregeling in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting ontvangt de verkrijger ook geen contanten ter zake van de wijziging van de juridische huls, behalve voor zover bijbetaling is toegestaan voor de toepassing van de doorschuifregeling. Ingeval van een inbreng met gebruikmaking van art. 3.65 Wet IB 2001 volgt uit de standaardvoorwaarden⁷³ dat de ondernemer mag worden gecrediteerd voor de verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen en daarboven tot maximaal 5% van het nominaal gestorte aandelenkapitaal (afrondingscreditering), maar voor niet meer dan € 25.000.⁷⁴ Voorgaande wordt in de toelichting op de Uitvoeringsregeling SW toegelicht met het argument dat indien bij de inbreng liquide middelen worden ontvangen er geen sprake meer is van voortzetting van de oorspronkelijke onderneming.⁷⁵ Deze motivering lijkt echter niet juist te zijn wanneer niemand anders gerecht wordt tot het verkregen ondernemingsvermogen. Dit kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld:

*Een verkrijger draagt de verkregen ib-onderneming tegen contanten over aan een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is. In materiële zin wordt er nog steeds voortgezet door de oorspronkelijke verkrijger. Echter, het ontvangen van liquide middelen door de voortzetter druist in tegen de doelstelling van de BOR. Doordat er liquide middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde schenk- of erfbelasting te voldoen is de onbelemmerde voortzetting van de onderneming niet meer in gevaar en is de faciliteit niet meer nodig.*⁷⁶

3.5.2. Staken als het gevolg van overheidsingrijpen

Indien de verkrijger van een onderneming ophoudt winst te genieten als gevolg van overheidsingrijpen zoals bedoeld in art. 3.54, lid 12, Wet IB 2001, vervallen de faciliteiten op grond van de hoofdregel. De onderneming wordt gestaakt. Echter, ondanks de staking blijft bij een beroep op art. 10, lid 1, sub c, Uitvoeringsregeling SW de verkregen (voorwaardelijke) vrijstelling toch in stand, wanneer er een herinvesteringsreserve wordt gevormd en deze reserve binnen uiterlijk drie jaar wordt geherinvesteerd in een nieuwe onderneming.⁷⁷ Gedurende de periode dat de

⁷¹ Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 47.

⁷² Kamerstukken II 2008/09, 31930, 9, p. 103.

⁷³ Geruisloze omzetting. Standaardvoorwaarden ex. art. 3.65 Wet IB 2001.

⁷⁴ Standaardvoorwaarden 4 en 5 ex art. 3.65 Wet IB 2001.

⁷⁵ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

⁷⁶ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, art. 35e SW, aantekening 2.4.2. (online, bijgewerkt 2 september 2018).

⁷⁷ Art. 3.54 Wet IB 2001.

herinvestering nog niet heeft plaatsgevonden wordt de voortzettingstermijn van vijf jaren geschorst. Op de situatie die na herinvestering ontstaat is de resterende voortzettingstermijn uit art. 35e SW van toepassing.⁷⁸ Omdat de voortzettingstermijn is geschorst in de periode dat nog niet is geherinvesteerd in een nieuwe onderneming en de termijn pas weer begint te lopen op het moment van herinvesteren, is er uiteindelijk sprake van een materiële voortzetting van vijf jaren door de verkrijger.⁷⁹

3.5.3. Overlijden van de verkrijger

Indien de verkrijger van het ondernemingsvermogen binnen vijf jaar na de verkrijging van het ondernemingsvermogen overlijdt, houdt hij op winst te genieten uit de onderneming. Op grond van de hoofdregel van art. 35e SW vervalt vanaf dat moment de verkregen vrijstelling, omdat niet langer wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten. In art. 10, lid 6, Uitvoeringsregeling SW wordt hierop echter een uitzondering gemaakt ingeval de rechtsopvolgers van de verkrijger de onderneming voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren voortzetten. De erfgenamen treden krachtens erfrecht in de rechten en plichten van de verkrijger. Zij verkrijgen enerzijds het recht op de voorwaardelijk verleende faciliteiten maar moeten anderzijds de resterende voortzettingstermijn van de overleden voortzetter volmaken.⁸⁰ In het geval van overlijden van de oorspronkelijke verkrijger binnen vijf jaar na de verkrijging waarbij de opvolgers de onderneming voortzetten blijft de verkregen faciliteit in stand.

Wanneer de tweede verkrijgers echter de onderneming binnen de resterende termijn van vijf jaar verkopen vervalt de verkregen vrijstelling. Hogeveen stelt dat dit terecht is, omdat geen sprake meer is van bedrijfsopvolging en er middelen aanwezig zijn om de aanslag te betalen.⁸¹ Mijns inziens is dit in overeenstemming met de doelstelling van de BOR. Bij verkoop door de opvolgers komen er liquide middelen beschikbaar en is de voortzetting van de onderneming niet meer in het geding en is de faciliteit derhalve niet meer noodzakelijk. Echter, dient er in voorgaande situatie onderscheid gemaakt te worden tussen de volgende twee gevallen: i) de tweede verkrijgers verkopen voordat de vijfjaarstermijn van de eerste verkrijger is afgelopen; of ii) de tweede verkrijgers verkopen nadat de vijfjaarstermijn van de eerste verkrijger is afgelopen. In geval ii) zijn er door de verkoop inderdaad liquide middelen beschikbaar om de aanslag te betalen, in geval i) is dit nog maar de vraag. Indien de tweede verkrijgers verkopen voordat de voortzettingstermijn van de overledene is afgelopen wordt deze voortzettingstermijn niet gehaald met als gevolg hier de faciliteiten worden ingetrokken. De verschuldigde belasting is in geval i) dus niet alleen de belasting verschuldigd over de faciliteit die wordt ingetrokken bij de tweede verkrijgers maar ook over de faciliteit die wordt ingetrokken bij de oorspronkelijke (overleden) verkrijger. Voor zover de verkregen liquide middelen toereikend zijn om beide claims te voldoen ben ik het eens met het standpunt van Hogeveen.

3.5.4. Aangaan en ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap

Indien de verkrijger van het verkregen ondernemingsvermogen binnen vijf jaar na de verkrijging een huwelijk in gemeenschap van goederen aangaat dan is er civielrechtelijk sprake van een overgang van vermogen onder algemene titel. In de Uitvoeringsregeling SW is opgenomen dat een overgang onder algemene titel krachtens huwelijksvermogensrecht geen beëindigingsgrond vormt voor de

⁷⁸ Art. 10, lid 4, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting

⁷⁹ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

⁸⁰ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, art. 10 Uitvoeringsregeling SW, aantekening 5. (online, bijgewerkt 2 september 2018).

⁸¹ M.J. Hogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED Fiscale Brochures, Deventer: Kluwer 2004, paragraaf 6.6.3.4.1.

verkregen faciliteit.⁸² De rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht wordt geacht in de plaats te treden van de oorspronkelijke verkrijger voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren. Dit geldt ook indien de huwelijksgoederengemeenschap van de verkrijger wordt ontbonden en binnen twee jaar na ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap wordt verdeeld. Hierbij is echter wel als voorwaarde gesteld dat het ondernemingsvermogen moet worden toegedeeld aan de oorspronkelijke verkrijger.⁸³ De oorspronkelijke verkrijger treedt dan weer voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren in de plaats van de rechtsopvolger.

3.6. Geïnterpreteerde knelpunten en mogelijke oplossingen

In dit hoofdstuk zijn de voortzettingsvereisten die gesteld worden aan een ib-onderneming uiteengezet. Hierbij zijn een aantal knelpunten naar voren gekomen. Op de geïnterpreteerde knelpunten en de mogelijke oplossingen hiervoor wordt in deze paragraaf nader ingegaan.

3.6.1. Verplaatsing van de onderneming

Een van de knelpunten ten gevolge van het in dit hoofdstuk beschrevene kan zijn dat wanneer een belastingplichtige zijn verkregen onderneming staakt en direct een nieuwe onderneming aankoopt. Zoals eerder beschreven leidt een dergelijke staking tot (gedeeltelijke) intrekking van de faciliteit. Dit zal ik verduidelijken aan de hand van het volgende voorbeeld:

Verkrijger verkrijgt een IB-onderneming van erflater. Het betreft een loodgietersbedrijf in Groningen, daar woont de erflater. De verkrijger woont echter in 's-Hertogenbosch en wil de verkregen onderneming in Groningen verkopen en in 's-Hertogenbosch een nieuw loodgietersbedrijf starten. Hierbij zal hij ook een ander klantenbestand aanspreken en derhalve zal er sprake zijn van staking en niet van voortzetting van de verkregen onderneming.⁸⁴

Zoals in paragraaf 3.3. beschreven sluit de SW in beginsel aan bij het materiële stakingsbegrip in de inkomstenbelasting.⁸⁵ Op grond van art. 35c, lid 1, onder a, SW worden in het geval van voorgaand voorbeeld de faciliteiten ingetrokken. De verkrijger houdt immers binnen vijf jaren op met voortzetten van de verkregen onderneming. In de inkomstenbelasting zou kunnen worden doorgeschoven en zou derhalve geen sprake zijn van staking.⁸⁶ In sommige gevallen, als de aard van de BOR hierom vraagt, kan hiervan worden afgeweken.

Mijns inziens kan in het geval van voorgaande casus, ondanks dat de begripsuitleg van het stakingsbegrip in de SW mag afwijken van de IB, betoogd worden dat deze situatie niet zou moeten leiden tot intrekking van de BOR. De verkrijger is naar mijn mening nog steeds aan het voortzetten, hij kiest alleen een andere standplaats. In mijn optiek zou dit niet moeten leiden tot intrekking van de faciliteit want de onderneming wordt voortgezet, al is het ergens anders. Een mogelijkheid is om de voortzettingsvereisten op dit punt aan te passen en de verkrijger de ruimte te geven om de vestigingsplaats van de onderneming zelf te mogen kiezen zonder dat dit invloed heeft op de verkregen faciliteit.

Hiertegenover staat dat belanghebbende X die woonachtig is in 's-Hertogenbosch en € 100.000 erft en hiermee een loodgieters bedrijf start, geen beroep kan doen op een faciliteit. Gesteld zou kunnen worden dat dit eenzelfde soort situatie betreft en het in strijd met het gelijkheidsbeginsel is dat X

⁸² Art. 10, lid 7, Uitvoeringsregeling SW.

⁸³ Art. 10, lid 7, Uitvoeringsregeling SW.

⁸⁴ HR 10 februari 2017, nr. 15/04645, BNB 2017/112 (m.nt. E.J.W. Heithuis).

⁸⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.1.

⁸⁶ Art. 3.64 Wet IB 2001.

geen aanspraak kan maken op een faciliteit. Mijns inziens zijn het echter wel degelijk verschillende gevallen. In het geval van X die € 100.000 erft gaat het niet om voortzetten van een onderneming en kom je derhalve nooit aan bedrijfsopvolging toe. Er wordt immers geld geërfd en geen bedrijf.

De BOR heeft als hoofddoelstelling het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen. Daarnaast zijn andere doelstellingen van de BOR het behouden van de werkgelegenheid en de economische diversiteit. Met het oog op deze doelstellingen zou de praktijk erbij gebaat kunnen zijn als het begrip 'voortzetten' ruimer wordt uitgelegd. Het hiervoor gegeven voorbeeld is naar mijn inzicht ook een reële bedrijfsopvolging, het verkregen ondernemingsvermogen wordt immers voortgezet alleen wel in een andere vestigingsplaats. Voor de toepassing van de ruimere uitleg kan inspiratie worden ontleend aan de gunstregeling in het Vlaams Gewest. Hierop wordt later in deze scriptie verder ingegaan.

3.6.2. Doorschuiven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001

Een van de andere knelpunten ten gevolge van het in dit hoofdstuk beschrevene doet zich mijns inziens voor wanneer de met staking behaalde winst wordt doorgeschoven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001. In de inkomstenbelasting wordt op verzoek de bij de staking behaalde winst doorgeschoven, met als voorwaarde dat de met of bij de staking behaalde winst binnen 12 maanden zal worden geherinvesteerd in een nieuwe onderneming.⁸⁷ Voor de BOR worden bij staking de verkregen faciliteiten echter wel ingetrokken. De verkregen onderneming is immers gestaakt en de liquiditeit die hierbij is vrijgekomen kan worden aangewend om af te rekenen. Naar mijn mening is dit geen billijke situatie, naast het faciliteren van reële bedrijfsoverdrachten heeft de BOR ook tot doel het stimuleren van de werkgelegenheid en economische diversiteit. Wanneer de ondernemer de liquiditeiten moet gebruiken om af te rekenen kan hij deze liquiditeiten niet meer aanwenden om een nieuwe onderneming te starten en komt dit de werkgelegenheid niet ten goede. Derhalve dient de BOR mijns inziens op dit punt minder strikt te worden uitgelegd en te worden aangepast. In art. 10 Uitvoeringsregeling SW kan een bepaling worden opgenomen waaruit volgt dat wanneer er een herinvesteringsvoornemen is de faciliteiten niet worden ingetrokken.

3.6.3. Afstoten zelfstandig deel om bedrijfseconomische redenen

Ook kan de situatie zich voordoen dat een ondernemer een deel van zijn onderneming om bedrijfseconomische redenen afstoot. Als voorbeeld:

Een ondernemer heeft een onderneming in verzekeringen en makelaardij. In de makelaardij zijn naast de ondernemer zelf nog tien werknemers in dienst, bij de verzekeringen slechts één. De makelaardij is nog steeds erg winstgevend, echter de verzekeringen niet. Om te voorkomen dat de gehele onderneming in financiële problemen raakt besluit de ondernemer dit deel van zijn onderneming te staken.

Zoals hierboven beschreven wordt de faciliteit in die situatie naar rato ingetrokken voor het deel van de onderneming dat de ondernemer staakt en moet de verschuldigde schenk- of erfbelasting worden voldaan. Naar mijn mening is dit een onwenselijke situatie. De ondernemer staakt immers een niet renderend zelfstandig deel van de onderneming om de rest van de onderneming financieel gezond te houden. Zodoende wordt voldaan aan een van de doelstellingen van de BOR, namelijk het bevorderen van werkgelegenheid en economische bedrijvigheid. Deze doelstelling rechtvaardigt mijns inziens een ruimere uitleg van het begrip voortzetten. Voorgaande zou kunnen worden bewerkstelligd door in de art. 10 Uitvoeringsregeling SW een toevoeging op te nemen waaruit volgt dat wanneer een deel van een onderneming wordt gestaakt in verband met het afwenden van een faillissement, intrekking van de faciliteit achterwege dient te blijven. Ook hier kan inspiratie worden

⁸⁷ Art. 3.64, lid 1, Wet IB 2001.

ontleend aan de gunstregeling in het Vlaams Gewest, hierop wordt later in deze scriptie verder ingegaan.

Uit de in dit hoofdstuk besproken knelpunten volgt dat de BOR in sommige situaties in de winstsfeer een onwenselijke uitwerking heeft. In het volgende hoofdstuk inventariseer ik de knelpunten ingeval van verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen.

4. De voortzettingsvereisten bij het verkrijgen van aanmerkelijkbelangaandelen

4.1. Inleiding

In hoofdstuk 3 heb ik uiteengezet wanneer niet wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten voor een verkrijger van een IB-onderneming, met als gevolg het alsnog intrekken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In dit hoofdstuk zal ik bespreken onder welke voorwaarden de voorwaardelijke verkregen vrijstelling voor de verkrijger van een aanmerkelijk belang wordt ingetrokken. De voorwaarden op basis waarvan de vrijstelling wordt ingetrokken zien zowel op de verkrijger van het aanmerkelijk belang als op het lichaam waarop de verkregen aandelen of winstbewijzen betrekking hebben.⁸⁸ Allereerst wordt ingegaan op de eisen die worden gesteld aan de verkrijger, vervolgens komen de eisen die gesteld worden aan het lichaam aan bod.

4.2. Verkrijging van vermogensbestanddelen

Art. 35e, lid 1, sub c, SW bevat zowel eisen ten aanzien van de verkrijger als ten aanzien van de verkregen vermogensbestanddelen. Derhalve is art. 35e, lid 1, sub c, SW onderverdeeld in drie onderdelen. In het eerste onderdeel wordt de eis gesteld aan de verkrijger, in onderdelen twee en drie worden eisen gesteld aan de verkregen vermogensbestanddelen.

In onderdeel 1° is bepaald dat de verkrijger van vermogensbestanddelen of (of een gedeelte van) de in deze vermogensbestanddelen liggende rechten niet mag vervreemden binnen de voortzettingsperiode van vijf jaren.⁸⁹ Voorgaande kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld. Stel de verkrijger verkrijgt 100% van de aandelen in een vennootschap. De verkrijger mag deze aandelen niet vervreemden binnen vijf jaren na de verkrijging, ook niet een deel. De verkrijger mag ook de in de aandelen liggende rechten niet vervreemden. Het uitgangspunt van het vervreemdingsbegrip in de SW is het vervreemdingsbegrip zoals dat wordt gehanteerd voor de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting.⁹⁰ In beginsel vormt elke rechtshandeling die een deel van het in het aanmerkelijk belang belichaamde complex van rechten doet overgaan op een ander een vervreemding.⁹¹ Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is het ook van belang welk moment als vervreemdingsmoment wordt aangemerkt. Het reguliere vervreemdingsmoment is het moment waarop de rechtshandeling die tot de vervreemding leidt, heeft plaatsgevonden. Dit is met name van belang om te bepalen wanneer de gestelde voortzettingstermijnen zijn ingegaan en of eventuele sancties (intrekking van de faciliteiten) nog van toepassing zijn.⁹²

Naast de reguliere vervreemding wordt in lid 3 van art. 35e SW, onder verwijzing naar art. 4.16 Wet IB 2001, een aantal fictieve vervreemdingen toegevoegd aan het vervreemdingsbegrip van art. 35e SW. Voorgaande houdt in dat de faciliteiten worden ingetrokken wanneer sprake is van;

- het inkopen van aandelen⁹³;
- het afkopen en inkopen van winstbewijzen⁹⁴;
- het betaalbaar stellen van liquidatie-uitkeringen;⁹⁵

⁸⁸ Art. 35e, lid 1, sub c, SW.

⁸⁹ Art. 35e, lid 1, sub c, onder 1° SW.

⁹⁰ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 46.

⁹¹ HR 10 februari 1960, nr. 14 163, BNB 1960/123.

⁹² Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, art. 35e SW, aantekening 6.1.1 (online, bijgewerkt 2 september 2018).

⁹³ Art. 4.16, lid 1, sub a, Wet IB 2001.

⁹⁴ Art. 4.16, lid 1, sub b, Wet IB 2001.

- een juridische fusie of splitsing⁹⁶;
- de verkrijger overlijdt of een huwelijk in gemeenschap van goederen aangaat en de aandelen tot deze gemeenschap behoren⁹⁷;
- het verlenen van een koopoptie. Dit past binnen de gedachte van de wetgever dat de verkrijger volledig gerechtigd moet blijven tot de winsten en waardemutaties van de verkregen aandelen of winstbewijzen.⁹⁸

Met het betaalbaar stellen van liquidatie-uitkeringen wordt gelijkgesteld de geruisloze terugkeer.⁹⁹ Echter, in de Uitvoeringsregeling SW is bepaald dat indien de verkrijger de aldus ontstane IB-onderneming voortzet de faciliteiten op verzoek niet worden ingetrokken.¹⁰⁰ In paragraaf 4.4. wordt op alle uitzonderingen met betrekking tot bovenstaande fictieve vervreemdingen ingegaan.

4.2.1. Omzetten in preferente aandelen

Vervolgens volgt uit art. 35e, lid 1, sub c, onder 2° SW dat indien vermogensbestanddelen worden omgezet in preferente aandelen¹⁰¹ of op andere wijze de aanspraak op toekomstige winsten of waardeontwikkelingen wordt beperkt, de faciliteiten worden ingetrokken omdat niet langer wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten.

Kort gezegd mag de winstgerechtigdheid van de verkrijger tot de aandelen of winstbewijzen niet afnemen. Gewone aandelen mogen niet worden omgezet in preferente aandelen; de wetgever is van mening dat de verkrijger van de aandelen op deze manier niet de positie van de erflater of schenker voortzet.¹⁰² In de inkomstenbelasting wordt het omzetten van gewone aandelen in preferente aandelen in sommige gevallen¹⁰³ niet gezien als een vervreemding. Voor de schenk- en erfbelasting is in art. 35e, lid 1, sub c, onder 2° SW echter uitdrukkelijk opgenomen dat iedere omzetting van aandelen in preferente aandelen een beëindigingsgrond vormt. Op het moment van omzetten van de aandelen is niet meer voldaan aan de kern van de BOR, het voortzetten van het verkregen ondernemingsvermogen door de verkrijger. De toekomstige winsten en waardeontwikkelingen komen bij een ander te liggen. Derhalve kan de verkrijger dan niet langer worden beschouwd als de bedrijfsopvolger en worden de faciliteiten ingetrokken.¹⁰⁴

De verkrijger van de preferente aandelen die in het kader van een bedrijfsopvolging zijn verkregen mag ook de gewone aandelen die hij bij de aanvang van de gefaseerde bedrijfsopvolging heeft verkregen niet vervreemden.¹⁰⁵ Deze voortzettingseis vindt volgens de wetgever zijn grond in het doel van de BOR.¹⁰⁶ De BOR is er om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. In het geval van de verkrijging van preferente aandelen betekent dit dat deze aandelen moeten zijn ontstaan bij de start van de gefaseerde bedrijfsopvolging, waarbij de opvolger ab-houder werd. Met deze verkrijging is de

⁹⁵ Art. 4.16, lid 1, sub c, Wet IB 2001.

⁹⁶ Art. 4.16, lid 1, sub d, Wet IB 2001.

⁹⁷ Art. 4.16, lid 1, sub e, Wet IB 2001.

⁹⁸ Art. 10, lid 1, sub i, Wet IB 2001.

⁹⁹ Art. 4.16, lid 5, Wet IB 2001.

¹⁰⁰ Art. 10, lid 1, sub b, Uitvoeringsregeling SW.

¹⁰¹ Preferente aandelen zijn kort gezegd aandelen die alleen recht geven op een vast dividend en niet op de waardevermeerdering van de aandelen.

¹⁰² *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 46.

¹⁰³ Art. 4.17a, lid 3, Wet IB 2001.

¹⁰⁴ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 46.

¹⁰⁵ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 10, p. 21.

¹⁰⁶ *Kamerstukken I 2009/10*, 31930, nr. 13, p. 29.

opvolger vanaf het moment dat hij ab-houder werd als ondernemer bij de vennootschap betrokken.¹⁰⁷ Mochten de gewone aandelen vervreemd worden tijdens de voortzettingsperiode dan is de opvolger niet langer ondernemer en dient de faciliteit, voor de verkregen preferente aandelen, te worden ingetrokken. Indien de gewone aandelen gedeeltelijk worden vervreemd wordt de faciliteit naar rato ingetrokken.¹⁰⁸

4.2.2. Verletteren van aandelen

Niet alleen in het geval van omzetting in preferente aandelen worden de faciliteiten ingetrokken. Ook het verletteren van aandelen leidt tot intrekken van de faciliteiten. Er is namelijk sprake van een afname van de aanspraak van de verkrijger op toekomstige winsten en waardeontwikkelingen.¹⁰⁹ Ook hierbij, net als bij het omzetten in preferente aandelen, is het uitgangspunt geweest dat een verkrijger die niet volwaardig deelt in de winsten en de verliezen van de vennootschap geen ondernemer is in de zin van de BOR.¹¹⁰ Voor de inkomstenbelasting is bij verlettering van aandelen op direct niveau, onder door de Staatssecretaris gestelde voorwaarden, geen sprake vervreemding, mits er geen verschuiving van winstreserves naar anderen optreedt.¹¹¹

Voorgaande kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld:

Vader is al jaren enig aandeelhouder van Holding X. Holding X is al jaren enig aandeelhouder van de werkmaatschappijen Y en Z. Deze werkmaatschappijen drijven al jaren een onderneming. Vader heeft 2 kinderen: A en B. Aan kind A wil hij werkmaatschappij Y en kind B wil hij werkmaatschappij Z schenken. Op 1 januari 2014 gaat Holding X zijn aandelen verletteren in aandelen Y en Z. De letteraandelen Y zien op vermogen en resultaat in werkmaatschappij Y en de letteraandelen Z zien op vermogen en resultaat in werkmaatschappij Z. De eventueel resterende resultaten en liquidatiewinsten in Holding X worden voor elk de helft aan de aandelen Y en Z toegedeeld. Op 2 januari 2014 schenkt vader conform zijn bedoeling de letteraandelen aan zijn kinderen. Op 1 mei 2015 staakt werkmaatschappij Y haar onderneming.¹¹²

Na de schenking houden de kinderen gezamenlijk de aandelen in Holding X, geen van beiden is enig aandeelhouder. Wel hebben zij ieder letteraandelen verkregen, kind A letteraandelen Y en kind B letteraandelen Z. Op basis van de toerekeningsregels worden de bezittingen van deelnemingen Y en Z aan Holding X toegerekend.¹¹³ De bezittingen en schulden van deelnemingen worden toegerekend aan de Holding zelf, niet aan de letteraandelen. De toerekeningsregeling voorkomt dat letteraandelen in een gezamenlijke holding kunnen worden gekoppeld aan de resultaten van een of meer specifieke deelnemingen.¹¹⁴ Indien deelneming Y wordt gestaakt wordt de staking derhalve niet alleen toegerekend aan de letteraandelen Y, maar aan Holding X. Aangezien beide kinderen 50% van de aandelen in Holding X houden wordt bij alle twee een pro rata deel van de faciliteiten van de BOR

¹⁰⁷ Kamerstukken I 2009/10, 31930, nr. 13, p. 29.

¹⁰⁸ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, artikel 35e SW, aantekening 6.5. (online, bijgewerkt 2 september 2018).

¹⁰⁹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, artikel 35e SW, aantekening 6.4. (online, bijgewerkt 2 september 2018).

¹¹⁰ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, artikel 35e SW, aantekening 6.4. (online, bijgewerkt 2 september 2018).

¹¹¹ Besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, Stcrt. 2018, 15751. Onderdeel 4.3, zie ook HR 2 juni 2006, nr. 41552, V-N 2006/35.16.

¹¹² Bijlage bij WOB-verzoek naar beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling ihkv de erfbelasting, p.2.
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/07/23/wob-verzoek-naar-beleid-over-de-bedrijfsopvolgingsregeling-ihkv-de-erfbelasting>.

¹¹³ Art. 35c, lid 5, SW.

¹¹⁴ Bijlage bij WOB-verzoek naar beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling ihkv de erfbelasting, p.3.
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/07/23/wob-verzoek-naar-beleid-over-de-bedrijfsopvolgingsregeling-ihkv-de-erfbelasting>.

teruggenomen (50% van de waarde van deelneming Y) aangezien deelneming Y niet langer wordt voortgezet.

4.2.3. Voortzettingsvereisten ten aanzien van het lichaam

Art. 35e SW stelt naast eisen aan de verkrijger van de vermogensbestanddelen ook eisen aan het lichaam waarop de verkregen vermogensbestanddelen betrekking hebben.¹¹⁵ De verkregen faciliteiten worden ingetrokken voor zover:

“het lichaam waarop de vermogensbestanddelen betrekking hebben, ophoudt uit de onderneming of de medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, winst te genieten.”

Hierbij wordt in principe aangesloten bij het begrip “ophouden winst te genieten” in de inkomstenbelasting zoals reeds uiteengezet in hoofdstuk 3.¹¹⁶ Het lichaam mag gedurende de voortzettingsperiode niet (gedeeltelijk) ophouden winst te genieten. Een gedeeltelijk staking kan zich (ook) voordoen wanneer sprake is van verkoop van een deelneming van het lichaam waarvan de aandelen of winstbewijzen zijn verkregen. De BOR is onder voorwaarden ook van toepassing op de verkrijging van een indirect gehouden belang in een lichaam dat een kwalificerende onderneming drijft of een medegerechtigdheid houdt. Het vermogen van de werkmaatschappij wordt op basis van de toerekeningsregels¹¹⁷ toegerekend aan de houdster. Wanneer de werkmaatschappij (kwalificerende onderneming) wordt verkocht, houdt de houdster voor dit gedeelte op winst te genieten en dienen de faciliteiten naar rato te worden ingetrokken.¹¹⁸ Dat de verkoop gepaard gaat met de aanschaf van een nieuwe deelneming wordt door de staatssecretaris niet relevant geacht.¹¹⁹ De staatssecretaris verwijst hierbij naar het uitgangspunt van de BOR dat de overgenomen ondernemingsactiviteiten ten minste vijf jaren dienen te worden voortgezet.

4.3. De voortzettingsvereisten ingeval van terbeschikkingstelling

Art. 35e SW kent ook een voortzettingsvereiste voor de verkrijging van onroerende zaken die bij de erflater of schenker behoorden tot een werkzaamheid als bedoeld in art. 3.92 Wet IB 2001. Uit art. 35c, lid 1, sub d, SW volgt dat de onroerende zaak kwalificeert als ondernemingsvermogen, mits de verkrijger tegelijkertijd ook aandelen of winstbewijzen verkrijgt in het lichaam waaraan het pand ter beschikking is gesteld en het pand dienstbaar is aan de onderneming in het betreffende lichaam.¹²⁰ Een vereiste is dat de verkrijger het pand ter beschikking blijft stellen aan de onderneming. Dit hoeft echter niet terbeschikkingstelling in de zin van art. 3.92 Wet IB 2001 te zijn. Dat het niet verplicht is dat de terbeschikkingstelling onder art. 3.92 Wet IB 2001 blijft vallen, zit hem in het feit dat de verkrijger niet per definitie een aanmerkelijkbelanghouder hoeft te worden. Indien iemand geen aanmerkelijkbelanghouder is, kan deze immers ook niet ter beschikking stellen op grond van art. 3.92 Wet IB 2001.¹²¹ Het vereiste is dus niet dat ter beschikking gesteld moet worden op grond van art. 3.92 Wet IB 2001 maar dat de onroerende zaak dienstbaar blijft aan de onderneming en de oude gebruikssituatie als het ware wordt gecontinueerd.¹²²

¹¹⁵ Art. 35e, lid 1, sub c, onder 3°, SW.

¹¹⁶ Zie paragraaf 3.3.

¹¹⁷ Art. 35c, lid 5, SW.

¹¹⁸ *Kamerstukken I 2009/10*, 31930, nr. 9, p. 103.

¹¹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.5.

¹²⁰ Art. 35c, lid 1, sub d, SW.

¹²¹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 46.

¹²² *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 104.

Indien de terbeschikkingstelling eindigt, worden de faciliteiten ingetrokken. Hierop bestaat een aantal uitzonderingen. Namelijk wanneer de terbeschikkingstelling formeel eindigt, maar de verkrijger in materiële zin het pand nog wel aan de onderneming ter beschikking blijft stellen. Voorbeelden hiervan zijn de geruisloze terugkeer uit een BV en de geruisloze aandelenfusie. Deze uitzonderingen zijn door de wetgever opgenomen, omdat in deze gevallen slechts de juridische huls waarin de onderneming wordt gedreven wijzigt en niet het feitelijke ter beschikking stellen. De oorspronkelijke verkrijger mag als het ware doorschuiven naar zichzelf.¹²³ In de toelichting bij de Uitvoeringsregeling SW is opgenomen dat de wijziging van de juridische huls binnen de voortzettingsperiode alleen niet leidt tot intrekking van de faciliteiten indien gebruik wordt gemaakt van een doorschuifregeling in de inkomsten- of vennootschapsbelasting.¹²⁴ Indien zich echter een van de volgende situaties voordoet worden de faciliteiten wel ingetrokken.

- de verkrijger ontvangt contanten, behoudens die gevallen waarin de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting een kleine bijbetaling toestaan; of
- een ander dan de oorspronkelijke verkrijger wordt gerechtigd tot de onderneming.

Kort gezegd komt het voortzettingsvereiste er in geval van terbeschikkingstelling feitelijk op neer dat de verkrijger het verkregen ondernemingsvermogen (het verkregen tbs pand) ten minste vijf jaren, gelijk aan een situatie voor de verkrijging van aandelen of winstbewijzen, moet voortzetten. Indien niet langer wordt voldaan aan het vereiste wordt de voorwaardelijke verkregen vrijstelling ingetrokken. Indien slechts voor een deel niet meer wordt voldaan, worden de faciliteiten naar rato ingetrokken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer er ruimte komt in het pand en een deel van het pand aan een ander verhuurd gaat worden.

4.4. Uitzonderingen op de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW.

Zoals in hoofdstuk 3 reeds beschreven, wordt in art. 10 Uitvoeringsregeling SW een aantal situaties genoemd waarbij op verzoek van de verkrijger de situatie niet wordt aangemerkt als een gebeurtenis als bedoeld in art. 35e SW. Met andere woorden, ondanks dat wordt gehandeld in strijd met de voortzettingsvereisten wordt de (voorwaardelijk) verkregen vrijstelling niet ingetrokken. Naar de letter van de wet zou bij alle gebeurtenissen genoemd in art. 10, lid 1, Uitvoeringsregeling SW sprake zijn van een staking of een vervreemding. In al deze gevallen wijzigt de uiteindelijke gerechtigdheid van de verkrijger echter niet en wordt door de verkrijger als het ware doorgeschoven naar zichzelf.¹²⁵ Voor de verkrijger van vermogensbestanddelen in een lichaam is in de volgende gevallen sprake van een uitzondering: geruisloze terugkeer uit de B.V. (zie 4.4.1.), aandelenfusie (zie 4.4.2.), juridische fusie en juridische splitsing (4.4.3) en een bedrijfsfusie in de zin van art. 14 Wet VPB 1969 (4.4.4.).

Naast de uitzonderingen zoals opgenomen in de Uitvoeringsregeling SW zijn er in het Besluit van de Staatssecretaris nog drie goedkeuringen opgenomen waarbij niet wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten uit art. 35e SW maar de verkregen faciliteiten niet worden ingetrokken.¹²⁶ Dit zijn het doorzakken van een onderneming binnen fiscale eenheid, bedrijfsfusie met meerdere verkrijgers en aandelenfusie met meerdere verkrijgers. De goedkeuring in het Besluit van de Staatssecretaris komen onderstaand aan bod bij de uitwerking van de uitzonderingen uit de Uitvoeringsregeling SW.

¹²³ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 104.

¹²⁴ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹²⁵ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 104.

¹²⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.6, 6.7 en 6.8.

4.4.1. Geruisloze terugkeer uit de B.V.

Indien een vennootschap wordt ontbonden met toepassing van art. 14c Wet VPB vervalt de verkregen faciliteit op grond van art. 35e, lid 3, SW. Wanneer de onderneming van de vennootschap echter in materiële zin nog wordt voortgezet door de verkrijger dan wijzigt alleen de juridische huls van de oorspronkelijke onderneming.¹²⁷ In dat geval bestaat er geen aanleiding om de faciliteiten in te trekken. Op verzoek van de verkrijger wordt de geruisloze terugkeer uit de B.V. derhalve niet aangemerkt als intrekingsgrond van de BOR.¹²⁸

Ook kan de situatie zich voordoen dat door de geruisloze terugkeer een ter beschikking gesteld pand niet langer onder de terbeschikkingstellingsregeling valt. Indien de terbeschikkingstelling eindigt als gevolg van de geruisloze terugkeer wordt niet meer voldaan aan het voortzettingsvereiste van art. 35e lid 1 sub d onderdeel 1°SW. Voor zover het pand in de nieuwe situatie binnen de oorspronkelijk verkregen onderneming wordt gebruikt worden de faciliteiten op verzoek niet ingetrokken.¹²⁹

4.4.2. Geruisloze aandelenfusie

Op grond van de hoofdregel vervallen de faciliteiten indien de verkregen aandelen worden vervreemd. In geval van een aandelenfusie is (veelal) sprake van vervreemding. Echter wanneer de voortzetter gebruik maakt van de aandelenfusiefaciliteit en hij na de aandelenfusie enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap worden de faciliteiten op verzoek niet ingetrokken.¹³⁰

De Staatssecretaris heeft echter ook onder voorwaarden goedgekeurd dat de faciliteiten niet worden ingetrokken in het geval dat de verkrijger niet enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap.¹³¹ Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de verkrijger heeft samen met een of meer anderen op hetzelfde moment aandelen verkregen in een B.V. Bij alle verkrijgers is op de verkrijging de BOR van toepassing;
- de verkrijgers richten samen een nieuwe B.V. op;
- de verkrijgers brengen ieder al hun verkregen aandelen in, in de nieuw opgerichte B.V. door een aandelenfusie als bedoeld in art. 3.55 Wet IB 2001;
- de nieuw opgerichte B.V. wordt daardoor enig aandeelhouder van de vennootschap die de verkrijgers hebben verkregen; en
- de verkrijger behoudt gedurende de voortzettingsperiode (indirect) dezelfde gerechtigheid tot de B.V. 's en de onderneming waarop de BOR is toegepast.

Ook in dit geval verandert alleen de juridische huls van de verkregen onderneming en de gerechtigdheid tot toekomstige winsten of waardeontwikkelingen wijzigt niet ondanks dat er meerdere aandeelhouders zijn. Derhalve is het mijns inziens een goede aanvulling, er is immers nog steeds sprake van reële bedrijfsopvolging.

De goedkeuring geldt alleen voor de geruisloze aandelenfusie. Dit vindt zijn oorsprong in de inkomstenbelasting. In de inkomstenbelasting is bepaald dat indien bijbetaling plaatsvindt deze bijbetaling belast is en geen sprake is van een geruisloze aandelenfusie.¹³² De gedachtegang hierachter is dat een dergelijke bijbetaling kan worden beschouwd als een realisatie van

¹²⁷ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 13, p. 29.

¹²⁸ Art. 10, lid 1, sub b, Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

¹²⁹ Art. 10, lid 2, Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

¹³⁰ Art. 10, lid 1, sub d, Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

¹³¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.8.

¹³² Art. 3.55, lid 4, sub a, Wet IB 2001.

winstreserves. Indien winstreserves worden gerealiseerd is geen sprake meer van geruisloze maar van een ruisende overgang. Tevens kan worden gesteld dat er middelen voorhanden zijn om de belasting te betalen.¹³³

4.4.3. Juridische fusie en splitsing

Op grond van art. 35e, lid 3, SW worden de verkregen faciliteiten ingetrokken ingeval van een juridische fusie of splitsing.¹³⁴ In de uitvoeringsregeling is echter bepaald dat intrekking van de faciliteiten op verzoek achterwege blijft indien de juridische fusie of splitsing geruisloos plaatsvindt. Hierbij is wel vereist dat de verkrijger indirect enig aandeelhouder is van dat andere lichaam.¹³⁵ Uit de parlementaire geschiedenis¹³⁶ en de toelichting op de Uitvoeringsregeling volgt dat er geen bijbetaling mag plaatsvinden.¹³⁷ Het verzoek tot het niet intrekken van de faciliteiten moet worden ingediend bij de inspecteur.¹³⁸

De goedkeuring geldt alleen voor de geruisloze juridische fusie en splitsing. In het geval van een ruisende juridische fusie of splitsing worden de in de boekwaarde liggende stille reserves gerealiseerd. Indien winstreserves worden gerealiseerd is geen sprake meer van een geruisloze overgang. De faciliteiten worden ingetrokken omdat niet langer de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet.¹³⁹

4.4.4. Bedrijfsfusie

Op grond van de hoofdregel vervallen de faciliteiten indien de verkregen aandelen worden vervreemd. Indien een onderneming echter wordt overgedragen aan een ander lichaam met toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit¹⁴⁰ worden de verkregen faciliteiten op grond van de Uitvoeringsregeling SW niet ingetrokken, mits de verkrijger enig aandeelhouder is van dat andere lichaam.¹⁴¹ In dit geval blijft de verkrijger indirect enig aandeelhouder en is er dus geen sprake van vervreemding in materiële zin.

De Staatssecretaris heeft echter ook onder voorwaarden goedgekeurd dat de faciliteiten niet worden ingetrokken in het geval dat de verkrijger niet enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap.¹⁴² Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de verkrijger heeft samen met een of meer anderen op hetzelfde moment een onderneming verkregen als bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001;
- elke verkrijger heeft zijn verkregen onderneming met toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001 omgezet in een B.V. als bedoeld in art. 10, lid 1, sub a, Uitvoeringsregeling SW;
- na de omzetting brengt elke B.V. haar onderneming met toepassing van art. 14 Wet VPB in in een nieuw opgerichte gezamenlijke dochter-B.V. en
- de verkrijger behoudt gedurende de voortzettingsperiode (indirect) dezelfde gerechtigheid tot de B.V.'s en de onderneming.

¹³³ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, artikel 3.55 Wet IB 2001, aantekening 2.3. (online, bijgewerkt 1 maart 2019).

¹³⁴ Art. 4.16, lid 1, sub d, Wet IB 2001.

¹³⁵ Art. 10, lid 1, sub e, Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

¹³⁶ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 104.

¹³⁷ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹³⁸ Art. 10, lid 5, Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

¹³⁹ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹⁴⁰ Art. 14 Wet VPB 1969.

¹⁴¹ Art. 10, lid 1, sub e, Uitvoeringsregeling SW.

¹⁴² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.8.

Voorgaande kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld.

Vader schenkt zijn onderneming aan zijn twee kinderen. Ieder kind brengt zijn deel in de onderneming in, in zijn eigen B.V. (respectievelijk A B.V. en B B.V.).¹⁴³ De B.V.'s van de kinderen richten samen een nieuwe B.V. op. Vervolgens wordt de onderneming van A. B.V. en de onderneming van B B.V. ingebracht in deze nieuw opgerichte B.V.¹⁴⁴ Beide B.V.'s hebben 50% van de aandelen in de nieuw opgerichte B.V. Door de goedkeuring worden de voortzettingsvereisten niet ingetrokken.¹⁴⁵

Ook in dit geval verandert alleen de juridische huls van de verkregen onderneming. De gerechtigdheid tot toekomstige winsten of waardeontwikkelingen wijzigt niet ondanks dat er meerdere aandeelhouders zijn.

4.5. Geïnterpreteerde knelpunten en mogelijke oplossingen

In dit hoofdstuk zijn de voortzettingsvereisten die gesteld worden aan het verkrijgen van aanmerkelijkbelang aandelen behandeld. Op de geïnterpreteerde knelpunten en de mogelijke oplossingen hiervoor wordt in deze paragraaf nader ingegaan.

4.5.1. Verkoop deelneming

Het knelpunt dat mijns inziens naar voren komt bij de voortzettingsvereiste ten aanzien van het lichaam kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld.

Verkrijger erft een Holding B.V. die drie werkmaatschappijen bezit. In elke werkmaatschappij wordt een onderneming (wijnhandel) gedreven in respectievelijk, Breda, Utrecht en Eindhoven. Indien de Holding B.V. binnen de voortzettingsperiode na de verkrijging van de faciliteiten de werkmaatschappij met de wijnhandel in Eindhoven verkoopt en in 's-Hertogenbosch een nieuwe wijnhandel in een vennootschap aankoopt, dan worden de verkregen faciliteiten ingetrokken voor zover deze zagen op de wijnhandel in Eindhoven.¹⁴⁶

In bovenstaande situatie houdt het lichaam (Holding B.V.) binnen vijf jaren op winst te genieten uit de onderneming in Eindhoven. Derhalve worden de faciliteiten, toerekenbaar aan de werkmaatschappij in Eindhoven, ingetrokken. Naar mijn mening is dit een te strikte uitleg van de BOR. Naast de doelstelling van de BOR tot het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen heeft de BOR ook tot doel het bevorderen van werkgelegenheid en economische bedrijvigheid. Deze doelstelling rechtvaardigt mijns inziens een ruimere uitleg van het begrip voortzetten en derhalve zouden de faciliteiten niet moeten worden ingetrokken in het geval van verkopen en vervolgens weer aankopen van een onderneming.¹⁴⁷ Volgens De Beer is geen sprake van een staking indien de houdstervennootschap nieuwe activiteiten aanvangt dan wel een nieuwe deelneming verwerft, waardoor de identiteit van de onderneming wezenlijk dezelfde is gebleven.¹⁴⁸ In de inkomstenbelasting is in die gevallen ook geen sprake van staking.¹⁴⁹ Ook Stevens stelt dat indien het economische karakter – en dat moet naar zijn mening worden getoetst op concernniveau – van de onderneming niet is gewijzigd, geen sprake is van gedeeltelijke staking en de faciliteit niet moet worden ingetrokken. Ook vindt Stevens de opmerking van de Staatssecretaris: “dat het niet uitmaakt

¹⁴³ Met gebruikmaking van art. 3.65 Wet IB 2001.

¹⁴⁴ Met gebruikmaking van art. 14 Wet VPB.

¹⁴⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.7.

¹⁴⁶ V-N 2017/49.23.

¹⁴⁷ Voor de termijn van het aankopen van een nieuwe deelneming kan worden aangesloten bij de termijn van 12 maanden uit art. 3.64 Wet IB 2001.

¹⁴⁸ A.M.A. de Beer, 'Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen', *WFR* 2015/1353.

¹⁴⁹ HR 19 maart 2010, *BNB* 2010/213-214.

of er een vervangingsvoornemen is dan wel er een herinvestering is gedaan¹⁵⁰, te ongenueanceerd. En dat dit bovendien niet volgt uit de jurisprudentie¹⁵¹ met betrekking tot de inkomstenbelasting.¹⁵² Mijn aanbeveling is derhalve om de BOR op dit punt te wijzigen en de verkregen faciliteit niet in te trekken indien de verkoop van een werkmaatschappij gevolgd wordt door de aankoop van een nieuwe werkmaatschappij en het economische karakter van de deelneming niet is gewijzigd of er een herinvesteringvoornemen is.

4.5.2. Meerdere aandeelhouders

In art. 10, lid 1, sub d en e Uitvoeringsregeling SW zijn uitzonderingen opgenomen waaronder ingeval van een aandelenfusie als bedoeld in art. 3.55 Wet IB 2001 en de bedrijfsfusie als bedoeld in art. 14 Wet VPB de verkregen faciliteiten niet worden ingetrokken. Mits de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap. Deze voorwaarde lijkt mij niet wenselijk. Voorgaande zal ik verduidelijken aan de hand van het volgende voorbeeld:

Vader schenkt zijn onderneming aan zijn twee kinderen. Ieder kind brengt zijn deel in de onderneming in, in zijn eigen B.V. (respectievelijk A B.V. en B B.V.).¹⁵³ De B.V.'s van de kinderen richten samen een nieuwe B.V. op. Vervolgens wordt de onderneming van A. B.V. en de onderneming van B B.V. ingebracht in deze nieuw opgerichte B.V.¹⁵⁴ Beide B.V.'s hebben 50% van de aandelen in de nieuw opgerichte B.V.

In voorgaand voorbeeld is er sprake van meerdere aandeelhouders en wordt dus niet voldaan aan het vereiste uit de Uitvoeringsregeling SW dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap.¹⁵⁵ Met als gevolg intrekking van de faciliteiten. De economische werkelijkheid verandert echter niet, alleen de juridische huls. Blijkbaar was de Staatssecretaris dezelfde mening toegedaan aangezien hij in een besluit enkele goedkeuringen heeft opgenomen met betrekking tot bovengenoemd voorbeeld.¹⁵⁶ Ondanks dat dit knelpunt reeds is opgelost door een goedkeuring van de Staatssecretaris is het mijns inziens wenselijk de wettelijke regeling op dit punt aan te passen. De BOR is in 2010 gewijzigd, een van de normen was het vereenvoudigen¹⁵⁷ van de regeling. Wanneer er vervolgens een goedkeuring in een besluit van de Staatssecretaris wordt opgenomen op een in de Uitvoeringsregeling SW gestelde voorwaarde dan is dit geen vereenvoudiging. Dit is niet in lijn met het voornemen tot vereenvoudigen van de BOR. Ook de Redactie Vakstudie Nieuws is van mening dat de eis dat verkrijger enig aandeelhouder moet zijn niet passend is.¹⁵⁸ Ik sluit me hierbij aan en derhalve adviseer ik art. 10, lid 1, sub d en e Uitvoeringsregeling SW aan te passen.

4.5.3. Faillissement

Naast de al genoemde knelpunten bevat de BOR mijns inziens nog een knelpunt. Om de BOR te behouden dient het verkregen ondernemingsvermogen voor een periode van vijf jaar te worden voortgezet. Wanneer de verkregen vennootschap (die een materiële onderneming drijft) binnen de voortzettingstermijn¹⁵⁹ failliet gaat, worden de verkregen faciliteiten ingetrokken. In de BOR is voor

¹⁵⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.5.

¹⁵¹ Zie bijvoorbeeld HR 19 maart 2010, nr. 08/01448 en nr. 0802813, BNB2010/213-214 en HR 27 januari 2012, nr. 11/02593, V-N 2012/8.15.

¹⁵² S.A. Stevens, 'Toerekeningsvragen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit', WFR 2008/339.

¹⁵³ Met gebruikmaking van art. 3.65 Wet IB 2001.

¹⁵⁴ Met gebruikmaking van art. 14 Wet VPB.

¹⁵⁵ Art. 10, lid 1, sub e, Uitvoeringsregeling SW

¹⁵⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.7.

¹⁵⁷ Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, p. 4.

¹⁵⁸ V-N 2013/8.17.

¹⁵⁹ Art. 35e, lid 1, SW.

de voortzettingstermijn ingeval van een faillissement geen uitzondering opgenomen. Dit kan voor onwenselijke situaties zorgen. Onderstaand geef ik een voorbeeld uit de praktijk.

*Twee vaders en twee zonen exploiteerden, allen door een persoonlijke holding, samen een bouwbedrijf. De vaders (die het bedrijf als sinds 1979 exploiteerden) schenken de aandelen van hun persoonlijke holding in 2012 aan de zonen met gebruikmaking van de BOR. Echter raakt het bouwbedrijf in zwaar weer. In 2013 wordt het bedrijf in staat van faillissement verklaard.*¹⁶⁰

Vanwege het faillissement worden de onder de BOR verkregen faciliteiten ingetrokken en ontvangen beide zonen een aanslag schenkbelasting. Volgens De Beer wordt de vijfjaarstermijn hier teveel losgeweekt van de reële bedrijfsopvolgingsgedachte. Hierbij geeft hij als argument dat de overnemer die het bedrijf naar eer en geweten voortzet, maar uiteindelijk failliet gaat binnen de voortzettingsperiode wel een reële bedrijfsopvolger is.¹⁶¹ Ik deel deze mening, wanneer een verkregen onderneming failliet wordt verklaard doet dit niets af aan de wil tot voortzetten van de verkrijger. Ook Govers-de Louw en Jansen vinden dat de heffing van schenk- of erfbelasting in dit geval wrang uitpakt. Zij achten het wenselijk om in het besluit de mogelijkheid op te nemen om in situaties van een faillissement een beroep te kunnen doen op de hardheidsclausule van art. 63 AWR.¹⁶² Ik stel dan ook voor om in art. 10 Uitvoeringsregeling SW een bepaling op te nemen waaruit volgt dat de faciliteiten niet worden ingetrokken wanneer een vennootschap, die naar eer en geweten is voortgezet, in staat van faillissement wordt verklaard. Dit kan worden bewerkstelligd door in art. 10 Uitvoeringsregeling SW een bepaling op te nemen die, in geval van faillissement, het mogelijk maakt een beroep te doen op art. 63 AWR.

Het verschil met het faillissement van een IB-onderneming is mijns inziens gelegen in het feit dat wanneer een IB-onderneming failliet gaat de privé persoon ook failliet gaat. De Belastingdienst heeft dan weliswaar ook een vordering op de privé persoon maar zal deze vordering veelal niet meer kunnen innen. Dit is anders dan wanneer een vennootschap failliet gaat, in principe raakt dit de aandeelhouder als privé persoon niet. Wanneer er vervolgens echter een naheffingsaanslag wordt opgelegd aan de aandeelhouder in privé raakt dit de aandeelhouder weer wel.

Ook uit de in dit hoofdstuk besproken knelpunten volgt dat de BOR in sommige situaties een onwenselijke uitwerking heeft. Daarnaast kunnen we ons de vraag stellen wat reële bedrijfsopvolging exact inhoudt?

¹⁶⁰ Rb. Gelderland 08-08-2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:3816.

¹⁶¹ A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', WFR 2015/1319.

¹⁶² N.M.P. Govers-de Louw en J.H.J. Jansen, 'Nieuw besluit bedrijfsopvolgingsregeling: het blijft lastig om klare wijn te schenken (II, slot)', WPNR 2013/6981.

5. Rechtsvergelijking met België

5.1. Inleiding

Nederland is niet het enige land met bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Ook in andere landen zoals bijvoorbeeld Duitsland, België, Spanje en het Verenigd Koninkrijk zijn er fiscale faciliteiten voor de bedrijfsopvolging. Deze regelingen hebben, net als in Nederland, als belangrijkste argument dat de continuïteit van het familiebedrijf moet worden gewaarborgd.¹⁶³ Ik zal mij in deze scriptie echter beperken tot het maken van een rechtsvergelijking met de fiscale faciliteiten voor bedrijfsopvolging in België. Ik heb gekozen voor België aangezien er veel Nederlanders in België wonen en werken en derhalve in aanraking kunnen komen met de Belgische gunstregeling.

Uiteraard zijn ook familiebedrijven in België van belang voor de economie, ze dragen bij tot een derde van het bbp in België.¹⁶⁴ In België wordt overigens niet gesproken van een familiebedrijf maar van een familiale onderneming of familiale vennootschap.¹⁶⁵ In paragraaf 5.3. wordt verder op het begrip familiale onderneming ingegaan. Uit een rapport van de federatie van familiebedrijven in België¹⁶⁶ volgt dat van alle vennootschappen in België die personeel in dienst hebben, 77% een familiale onderneming is.¹⁶⁷ In Vlaanderen en Wallonië ligt dit percentage nog hoger, daar is respectievelijk 78 en 81 procent van de vennootschappen een familiale onderneming.¹⁶⁸ Vanwege dit grote aandeel in de economie is het ook in België van belang dat er een onbelemmerde voortzetting van deze bedrijven kan plaatsvinden. Derhalve zijn ook hier faciliteiten voor de bedrijfsopvolging geregeld om deze voortzetting te waarborgen. De rechtsvergelijking met België geeft mogelijk een goed beeld voor eventuele aanpassingen of aanvullingen op de Nederlandse voortzettingsvereisten. Voordat ik overga naar mijn conclusies en aanbevelingen maak ik daarom eerst een rechtsvergelijking met België. Allereerst ga ik in op de regeling voor bedrijfsopvolging en vervolgens komen de vereisten die in België gesteld worden aan de fiscale faciliteit aan bod. Tijdens de uiteenzetting van de voortzettingsvereisten in België zal ik een vergelijking maken van de verschillen tussen Nederland en België.

5.2. De gunstregeling

De successierechten in België verschillen per gewest. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen Brussel, Vlaanderen en Wallonië. Er is in België in tegenstelling tot Nederland geen landelijke regeling voor de bedrijfsopvolging. Overigens wordt in België ook niet gesproken over een bedrijfsopvolgingsregeling maar over een gunstregeling. In deze rechtsvergelijking met België zal ik mij, om het niet te uitgebreid te maken, beperken tot het gewest Vlaanderen (hierna: het Vlaams Gewest). De reden hiervoor vindt zich in het feit dat de gunstregeling in het Vlaams Gewest

¹⁶³ R. de Lange-Snijders, J. Nieuwenhuizen, C. de Nooijer, *West-Europa trekt één lijn bij overdracht familiebedrijven*, april 2015 p. 2, <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-west-europa-trekt-lijn-overdracht-familiebedrijven.pdf>.

¹⁶⁴ J. Lambrecht, V. Molly, *Het economische belang van familiebedrijven in België*, Kortrijk: FBNet Belgium 2011, p.20.

¹⁶⁵ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie.

¹⁶⁶ J. Lambrecht, V. Molly, *Het economische belang van familiebedrijven in België*, Kortrijk: FBNet Belgium 2011, p.5.

¹⁶⁷ J. Lambrecht, V. Molly, *Het economische belang van familiebedrijven in België*, Kortrijk: FBNet Belgium 2011, p.5.

¹⁶⁸ J. Lambrecht, V. Molly, *Het economische belang van familiebedrijven in België*, Kortrijk: FBNet Belgium 2011, p.5.

meerdere overeenkomsten bevat met de Nederlandse BOR en het Vlaams Gewest bovendien direct grenst aan Nederland.¹⁶⁹

Voor de rechtsvergelijking met België en meer specifiek het Vlaams Gewest is het van belang om helder te krijgen hoe de regeling in het Vlaams Gewest in elkaar steekt.

Voor de toepassing van het Vlaamse gunstregime is vereist dat de vennootschap die wordt overgedragen bij schenking of vererving een “familiale vennootschap” is. Dit is een groot verschil met de Nederlandse BOR in de SW, waarin deze voorwaarde niet wordt gesteld. De Vlaamse regeling is dus alleen van toepassing op de familiale onderneming. De familiale vennootschap dient, om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van de schenkbelasting of het verminderd tarief van de erfbelasting (3% of 7%), aan de volgende voorwaarden te voldoen:

De participatievoorwaarde, ook wel de 50%- norm genoemd. Van een familiaal karakter is sprake wanneer de schenker of erflater 50% van de aandelen in de vennootschap in volle eigendom heeft. Naast deze hoofdregel heeft de Vlaamse overheid door middel van de bijzondere participatievoorwaarde voorzien in de situatie dat een familiale vennootschap geleid kan worden door meerdere, doch maximaal drie, families. Wanneer dit het geval is volstaat het dat de schenker/erflater en zijn familie 30% van de aandelen in volle eigendom heeft, of indien hij samen met één andere aandeelhouder en zijn familie ten minste 70% van de aandelen in volle eigendom heeft, of indien hij samen met twee andere aandeelhouders en hun familie minstens 90% van de aandelen in volle eigendom heeft. Hierbij merk ik op dat de regelgeving uitdrukkelijk stelt dat de hiervoor genoemde “andere vennoot” enkel een natuurlijk persoon mag zijn en geen rechtspersoon. Mochten de aandelen dus worden gehouden via een holding of andere vennootschap dan komen deze niet in aanmerking.

De handelsactiviteitvoorwaarde, zoals blijkt uit de Vlaamse Codex¹⁷⁰ dient de vennootschap daarnaast aan deze voorwaarde te voldoen. Een familiale vennootschap is een vennootschap die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep tot doel heeft en deze ook effectief uitoefent. In eerste instantie oefent de vennootschap een dergelijk bedrijf of beroep uit wanneer een dergelijk doel uit de statuten van de vennootschap volgt. Indien de activiteit uitsluitend bestaat uit het beheer van roerende of onroerende goederen of het verkrijgen en aanhouden van aandelen of deelbewijzen zal dit niet worden aanvaard als een vermelde activiteit. Dit is conform het vroegere art. 140bis VI. W. Reg. Het is niet vereist dat voornoemde activiteiten de enige of hoofdzakelijke activiteiten van de vennootschap vormen. Het is voldoende dat de vennootschap een kwalificerende activiteit uitoefent. Een holdingvennootschap die louter managementactiviteiten uitoefent voor één of meerdere dochtervennootschappen kan niet als een actieve vennootschap met voornoemde activiteiten worden beschouwd.¹⁷¹

Aan de participatie- en handelsactiviteitvoorwaarde dient, evenals bij de Nederlandse BOR, cumulatief te worden voldaan en daarnaast dient de familiale vennootschap tevens een reële economische activiteit te hebben. Indien daaraan niet wordt voldaan wordt de vrijstelling van de schenkbelasting of het verminderd tarief van de erfbelasting alsnog niet verleend.¹⁷²

¹⁶⁹ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, ‘Bedrijfsopvolging in België en Duitsland’, WPNR 2009/6808.

¹⁷⁰ Art. 2.8.6.0.3. §2, 2° jo 2.7.4.2.2, §2, 2° VCF.

¹⁷¹ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 12.

¹⁷² Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 17.

Vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, worden uitgesloten van het verlaagde tarief. Een vennootschap wordt geacht geen reële economische activiteit te hebben als uit de balansposten van ofwel de goedgekeurde jaarrekening ofwel de goedgekeurde geconsolideerde jaarrekening van minstens een van de drie boekjaren voorafgaand aan de datum van de authentieke akte van schenking of overlijden van de erflater, cumulatief blijkt dat:

- a) de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,5% uitmaken van de totale activa;
- b) de terreinen en gebouwen meer dan 50% uitmaken van het totale actief.

Indien de verkrijger voldoet aan voornoemde voorwaarden mag hij het tegenbewijs daarvan leveren en aantonen dat wel een reële economische activiteit wordt uitgeoefend.¹⁷³

5.3. Voortzettingsvereisten in het Vlaams Gewest

Zoals uit de vorige paragraaf blijkt heeft het Vlaamse Gewest een faciliteit voor de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen. Hierbij moet worden voldaan aan de participatie- en handelsactiviteitsvoorwaarde. Pas dan komt de verkrijger in aanmerking voor de vrijstelling van de schenkbelasting of het verminderd tarief van de erfbelasting. De Vlaamse gunstregeling is in dit opzicht conform de Nederlandse BOR. Het betreft een voorwaardelijke vrijstelling die slechts onder voorwaarden definitief wordt. Er bestaan echter ook verschillen tussen de gunstregeling in het Vlaams Gewest en de BOR in Nederland.

Het eerste in het oog springende verschil tussen de Vlaamse gunstregeling en de Nederlandse BOR betreft dat het moet gaan om een familiale onderneming/vennootschap. In Nederland is dit geen vereiste, maar het zal er veelal wel op neer komen. Ook maakt de Vlaamse decreetgever een onderscheid tussen het belastingtarief van schenken en van vererving. Schenkingen zijn geheel vrijgesteld en verervingen worden belast tegen 3% of 7%. Met dit verschil in belastingtarief poogt de decreetgever ondernemers aan te zetten om reeds bij leven na te denken over een eventuele overdracht. Wanneer een bedrijf bij leven wordt overgedragen kunnen kennis, ervaring en contacten worden gedeeld en dit alles zal de onderneming ten goede komen. In Nederland wordt geen onderscheid gemaakt tussen schenkingen en verervingen. Deze worden tegen hetzelfde tarief belast, er wordt enkel een onderscheid gemaakt op basis van verwantschap.¹⁷⁴ Verder zal ik mij in deze paragraaf beperken tot de overeenkomsten en verschillen tussen de voortzettingsvereisten in de gunstregeling in het Vlaams Gewest en de BOR in Nederland. Waarbij ik eerst inga op familiale ondernemingen en daarna op de familiale vennootschappen.

5.3.1. Familiale ondernemingen

In het Vlaamse Gewest worden voorwaarden gesteld op grond waarvan de gunstregeling definitief wordt. De eerste voorwaarde betreft de voortzettingstermijn. De verkregen familiale onderneming dient een activiteit voor een ononderbroken periode van drie jaren voort te zetten. Dit in tegenstelling tot de Nederlandse faciliteit waarbij de voortzettingstermijn vijf jaar bedraagt. Hierbij merk ik op dat de voortzettingstermijn in het Vlaams Gewest voorheen ook vijf jaar was.

In het Vlaams Gewest is het niet vereist dat de aanvankelijke/oorspronkelijke activiteit wordt voortgezet, het is voldoende als een ononderbroken activiteit wordt uitgeoefend/voortgezet.¹⁷⁵ In de

¹⁷³ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie par 2.2.3. p. 17.

¹⁷⁴ Art. 24 SW.

¹⁷⁵ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie p. 33.

gunstregeling is niet opgenomen dat de activiteit door de verkrijger zelf moet worden voortgezet maar slechts dat de activiteit moet worden voortgezet. In Nederland is dit anders, daar dient het oorspronkelijk verkregen ondernemingsvermogen te worden voortgezet. Wanneer in Nederland het oorspronkelijke ondernemingsvermogen wordt gewijzigd heeft dit intrekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit tot gevolg. De Vlaamse decreetgever heeft de bedrijfsopvolger meer ruimte willen geven om zijn onderneming te drijven en dit zal de onderneming ten goede komen. Een van de doelstellingen van het gunstregime in het Vlaams Gewest is het waarborgen en bevorderen van een onbelemmerde voortzetting van familiale ondernemingen. In dit kader valt het ook, anders dan in Nederland, te verklaren dat de bedrijfsopvolger de mogelijkheid heeft om niet het oorspronkelijke ondernemingsvermogen voort te zetten, maar een nieuwe/andere onderneming te exploiteren. Een voorbeeld hiervan is de bedrijfsopvolger die een familiale onderneming/vennootschap erft/verkrijgt, een patisserie zaak, terwijl zijn ambitie ligt in de wijn- en kaashandel. De bedrijfsopvolger kan in de patisseriezaak een kaashandel beginnen en daarbij passende wijnen verkopen. Hij kan in het Vlaams Gewest stoppen met de patisserie zonder dat hij de verkregen faciliteit verliest. Hij blijft namelijk “een onderneming” uitoefenen. Deze vrijheid voor de bedrijfsopvolger is goed voor de werkgelegenheid.

De onderneming mag in het Vlaams Gewest worden uitgebaat, zolang de onderneming maar op naam van de verkrijger blijft staan. Echter indien de onderneming door een ander dan de verkrijger of zijn partner wordt geëxploiteerd heeft dit wel gevolgen voor eventuele toekomstige schenking of vererving. Want in die situatie is er namelijk geen sprake meer van een familiale onderneming. Eén van de voorwaarden voor een familiale onderneming is dat de schenker/erflater of zijn partner zelf nog actief is. Zodra de onderneming wordt uitgebaat en niet meer wordt uitgeoefend door de verkrijger of zijn partner, wordt bij een verdere schenking niet meer aan deze voorwaarde voldaan.¹⁷⁶

Wanneer een familiale onderneming binnen de driejaarstermijn, na de authentieke akte van schenking of na het overlijden, wordt ingebracht in een bestaande vennootschap of wordt omgevormd tot een nieuw op te richten vennootschap heeft dit niet tot gevolg dat de vrijstelling of het verlaagd tarief komen te vervallen.¹⁷⁷ Dit is overeenkomstig de Nederlandse BOR in de SW. Ondanks dat formeel niet wordt voldaan aan de voortzettingsvereisten wordt in economische zin de onderneming wel voortgezet.¹⁷⁸

Binnen het Vlaams Gewest is het tevens mogelijk om onroerende goederen met toepassing van de vrijstelling of het verminderd tarief over te dragen. Deze onroerende goederen mogen dan, naast het vereiste van verplichte voortzetting van de activiteit, ook gedurende een termijn van drie jaar vanaf de schenking of het overlijden van de erflater niet hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of bestemd.¹⁷⁹ De decreetgever heeft deze bepaling opgenomen om te voorkomen dat misbruik wordt gemaakt van de gunstregeling. Dit door bijvoorbeeld de onroerende goederen enige tijd voor de schenking of het overlijden zakelijk te gebruiken en een beroepsbestemming te geven met het oog op de overdracht, maar met de intentie om, de onroerende goederen, na de overdracht opnieuw privaat te gaan gebruiken. Indien voorgaande zich voordoet en het onroerende goed binnen de drie jaarstermijn toch hoofdzakelijk tot bewoning wordt gebruikt of bestemd, zal het onroerende goed alsnog volledig in de belastingheffing worden betrokken volgens de desbetreffende tarieven.¹⁸⁰ Dit is

¹⁷⁶ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 5.

¹⁷⁷ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 33.

¹⁷⁸ Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 47.

¹⁷⁹ Art. 2.8.6.0.6. §1, 2° jo 2.7.4.2.3, §1, 2° VCF.

¹⁸⁰ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 34.

in overeenstemming met de Nederlandse BOR waarbij ingeval van terbeschikkingstelling de verkrijger het verkregen ondernemingsvermogen ten minste vijf jaren, gelijk aan een situatie voor de verkrijging van aandelen of winstbewijzen, moet voortzetten. Indien niet wordt voldaan aan het vereiste wordt de voorwaardelijke verkregen vrijstelling ingetrokken.

5.3.2. Familiale vennootschappen

Ook de familiale vennootschap dient, net als de familiale onderneming, voor een periode van drie jaren na de verkrijging de handelsactiviteit voort te zetten.¹⁸¹ Indien de familiale vennootschap binnen drie jaren na de verkrijging van de aandelen ophoudt met het uitoefenen van de activiteit wordt de gunstregeling in zijn geheel ingetrokken. Evenals bij de familiale onderneming is het niet vereist dat dezelfde activiteit wordt voortgezet, zolang maar een activiteit wordt voortgezet. De aard van de activiteit mag dus veranderen en er mag zelfs een nieuwe activiteit worden ontwikkeld. Zolang deze maar voldoet aan het vereiste dat het een werkelijk uitgeoefende nijverheids-, ambachts- of landbouwactiviteit is of de uitoefening van een vrij beroep betreft.¹⁸² Evenzo als bij de familiale onderneming worden schenkingen in zijn geheel vrijgesteld en verervingen belast tegen 3% of 7%.

Bij een vennootschap die ten minste 30% van de aandelen in volle eigendom heeft van een directe dochtervennootschap met een nijverheids-, ambachts- of landbouwactiviteit of de uitoefening van een vrij beroep en waarvan de zetel van werkelijke leiding binnen de EER ligt, is ook sprake van een familiale vennootschap. Deze vennootschap dient voor een periode van drie jaren na de authentieke akte van de schenking of het overlijden ononderbroken een 30% participatie te houden in ten minste een dochtervennootschap die aan voornoemde voorwaarden voldoet.¹⁸³ Het is geen vereiste dat de vennootschap de 30% participatie in dezelfde dochter blijft aanhouden, zolang er maar een 30% participatie is gedurende de driejaarstermijn.¹⁸⁴ Dit is in lijn met het doel van de decreetgever om alleen vennootschappen die een reële economische activiteit hebben te faciliteren. Of sprake is van een 30% participatie wordt gecontroleerd aan de hand van de jaarrekening van het boekjaar waarin de schenking of het overlijden plaats had en de daarop twee volgende boekjaren.¹⁸⁵ De familiale vennootschap die is verkregen met toepassing van het gunstregime mag in de drie jaren na de verkrijging zijn kapitaal niet verminderen.¹⁸⁶ Om te voorkomen dat de vennootschappen gedurende deze drie jaren geheel vastzitten, heeft de decreetgever het goed gevonden dat de vrijstelling of vermindering van erfbelasting niet geheel wordt teruggedraaid maar slechts deels wordt ingetrokken. De belasting is in dat geval verschuldigd over het kapitaal dat wordt uitgekeerd of terugbetaald.¹⁸⁷ De gunstmaatregelen zijn alleen van toepassing op vennootschappen die hun zetel van werkelijke leiding binnen de EER hebben. De familiale vennootschap die is verkregen met toepassing van de gunstregel mag binnen de drie jaarstermijn de zetel van werkelijke leiding niet verplaatsen naar een staat die geen lid is van de EER.¹⁸⁸

¹⁸¹ Art. 2.8.6.0.6. §2, 1° jo 2.7.4.2.3, §2, 1° VCF.

¹⁸² B. Peeters en R. Smet, "De Vlaamse registratie- en erfbelasting: overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015" AFT 2015/12, p. 46.

¹⁸³ Art. 2.8.6.0.6. §2, 1° jo 2.7.4.2.3, §2, 1° VCF.

¹⁸⁴ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 35.

¹⁸⁵ Art. 2.8.6.0.6. §2, 2° jo 2.7.4.2.3, §2, 2° VCF.

¹⁸⁶ Art. 2.8.6.0.6. §2, 3° jo 2.7.4.2.3, §2, 3° VCF.

¹⁸⁷ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 37.

¹⁸⁸ Omzendbrief VLABEL 2015/2, Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie, p. 38.

5.4. Vergelijking Nederland/België

De gunstregeling van het Vlaams Gewest heeft zowel enkele overeenkomsten als verschillen met de Nederlandse BOR. In de voorgaande paragrafen ben ik ingegaan op de voortzettingsvereisten van het gunstregime van het Vlaams Gewest. Ook heb ik de overeenkomsten en verschillen tussen de gunstregeling in het Vlaams Gewest en de Nederlandse BOR geanalyseerd. In deze paragraaf zal in de overeenkomsten en verschillen evalueren.

De Vlaamse gunstregeling is ingevoerd met de doelstelling dat de continuïteit van de familiale onderneming/vennootschap moet worden gewaarborgd. De voornaamste doelstelling van de Nederlandse BOR is dat de schenk- of erfbelasting, die de verkrijger van het ondernemingsvermogen verschuldigd is, het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten. Door het verschil in doelstelling valt ook te verklaren waarom het in het Vlaams Gewest geen vereiste is dat de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet, maar enkel een onderneming. In het Vlaams Gewest wordt meer “ruimte” gegeven aan de bedrijfsopvolger om de continuïteit van de familiale onderneming te waarborgen. In Nederland wil men reële bedrijfsoverdrachten faciliteren en daarom dient in Nederland het oorspronkelijk verkregen ondernemingsvermogen te worden voortgezet. Ondanks het verschil met de doelstelling van het waarborgen van reële bedrijfsoverdrachten voorziet de gunstregeling in het Vlaams Gewest wel in het behoud van werkgelegenheid en het waarborgen van de economische diversiteit. Dit zijn ook twee belangrijke doelstellingen van de Nederlandse BOR.

Mijns inziens staat het toestaan van het veranderen van het oorspronkelijk verkregen ondernemingsvermogen niet in de weg aan het vereiste van het alleen faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen. Waarom is de situatie waarin de verkrijger het oorspronkelijk verkregen ondernemingsvermogen wijzigt maar wel een onderneming blijft drijven, anders dan de situatie waarin de verkrijger het oorspronkelijke ondernemingsvermogen voortzet. Er wordt nog steeds een onderneming uitgeoefend, is dit geen reële bedrijfsopvolging? Met het oog op voorgaande lijkt het me dan ook wenselijk de faciliteiten in Nederland niet in te trekken wanneer het oorspronkelijk verkregen ondernemingsvermogen wordt gewijzigd en de BOR op dit punt aan te passen.

6. Conclusies en aanbevelingen

6.1. Inleiding

De probleemstellingen van dit onderzoek zijn: i) ‘passen de voortzettingsvereisten in de zin van art. 35e SW binnen de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling en ii) wat zijn de knelpunten in deze regeling?’ Voor de beantwoording van deze probleemstellingen heb ik tevens een aantal deelvragen geformuleerd. Vervolgens heb ik de bedrijfsopvolgingsregeling kort uiteengezet, waarbij de doelstellingen van deze regeling een prominente plaats innemen. Hierna ben ik ingegaan op de voortzettingsvereisten bij een verkrijging in de winstsfeer. Aansluitend zijn aan bod gekomen de voortzettingsvereisten bij het verkrijgen van aanmerkelijkbelangaandelen. Tot slot heb ik een rechtsvergelijking met België gemaakt. In dit hoofdstuk zal ik de beschreven knelpunten kort aanstippen, waarna ik mijn conclusies trek en aanbevelingen doe. Bij het doen van aanbevelingen zal ik mij laten inspireren door de gunstregeling van het Vlaams Gewest.

6.2. Doelstellingen

De voornaamste doelstelling van de BOR is het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid. Dit impliceert dat de schenk- of erfbelasting die de verkrijger van het ondernemingsvermogen verschuldigd is, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten.¹⁸⁹ Naast het bewerkstelligen van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid heeft de BOR als doelstelling het stimuleren van de werkgelegenheid, de economische diversiteit en stabiliteit.¹⁹⁰ Deze doelstellingen spelen een belangrijke rol bij de uitleg van de voortzettingsvereisten.

6.3. Geïnterviewde knelpunten en mogelijke oplossingen

In hoofdstuk drie en vier zijn de voortzettingsvereisten bij een verkrijging in de winstsfeer en de bij het verkrijgen van aanmerkelijkbelangaandelen aan bod gekomen. Hierbij heb ik geconstateerd dat de voortzettingsvereisten voor knelpunten kunnen zorgen. In deze paragraaf ga ik in op de geconstateerde knelpunten in hoofdstuk drie en de mogelijke oplossingen.

6.3.1. Knelpunten en oplossingen bij een verkrijging in de winstsfeer

In deze paragraaf ga ik in op de geconstateerde knelpunten in hoofdstuk drie en de mogelijke oplossingen.

6.3.1.1. Verplaatsing van de onderneming

Indien een belastingplichtige zijn verkregen onderneming staakt en direct een nieuwe onderneming aankoopt, leidt dit tot (gedeeltelijke) intrekking van de faciliteit. Dit zal ik verduidelijken aan de hand van het volgende voorbeeld:

*Verkrijger verkrijgt een IB-onderneming van erflater. Het betreft een loodgietersbedrijf in Groningen, daar woont de erflater. De verkrijger woont echter in 's-Hertogenbosch en wil de verkregen onderneming in Groningen verkopen en in 's-Hertogenbosch een nieuw loodgietersbedrijf starten. Hierbij zal hij ook een ander klantenbestand aanspreken en derhalve zal er sprake zijn van staking en niet van voortzetting van de verkregen onderneming.*¹⁹¹

¹⁸⁹ Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, p. 4-5.

¹⁹⁰ Kamerstukken II 1997-98, 25688, nr. 3, p. 7.

¹⁹¹ HR 10 februari 2017, nr. 15/04645, BNB 2017/112 (m.nt. E.J.W. Heithuis).

Zoals in paragraaf 3.3. beschreven sluit de SW in beginsel aan bij het materiële stakingsbegrip in de inkomstenbelasting.¹⁹² Op grond van art. 35c, lid 1, onder a, SW worden in het geval van voorgaand voorbeeld de faciliteiten ingetrokken. De verkrijger houdt immers binnen vijf jaren op met voortzetten van de verkregen onderneming. In de inkomstenbelasting kan gebruik worden gemaakt van een doorschuiffaciliteit en zou er derhalve geen sprake zijn van staking.¹⁹³ In sommige gevallen, als de aard van de BOR hierom vraagt, kan hiervan worden afgeweken.

Mijns inziens kan, in het geval van voorgaande casus, ondanks dat de begripsuitleg van het stakingsbegrip in de SW mag afwijken van de IB, betoogd worden dat deze situatie niet zou moeten leiden tot intrekking van de BOR. De verkrijger is naar mijn mening nog steeds aan het voortzetten, hij kiest alleen een andere standplaats. In mijn optiek zou dit niet moeten leiden tot intrekking van de faciliteit want de onderneming wordt voortgezet, al is het ergens anders. Een mogelijkheid is om de voortzettingsvereisten op dit punt aan te passen en de verkrijger de ruimte te geven om de vestigingsplaats van de onderneming zelf te mogen kiezen zonder dat dit invloed heeft op de verkregen faciliteit. Voor een mogelijke oplossing heb ik inspiratie ontleend aan de gunstregeling in het Vlaams Gewest. Wanneer we kijken naar de gunstregeling in het Vlaams Gewest is de verplaatsing geen probleem, daar is namelijk slechts het vereiste dat een onderneming wordt voortgezet, dit hoeft niet de oorspronkelijke onderneming te zijn. Zoals reeds eerder betoogd is het aanpassen van de regeling mijns inziens op dit punt wenselijk. Op deze manier wordt namelijk ook voldaan aan een van de andere doelstellingen van de BOR, zijnde het bevorderen van werkgelegenheid en economische bedrijvigheid. Mijn aanbeveling is dan ook de regeling op dit punt aan te passen en de faciliteiten in de situatie waarin de verkregen onderneming wordt omgezet in andere onderneming, niet in te trekken.

6.3.1.2. Doorschuiven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001

Een van de andere knelpunten ten gevolge van het in dit hoofdstuk beschrevene doet zich mijns inziens voor wanneer de met staking behaalde winst wordt doorgeschoven met gebruikmaking van art. 3.64 Wet IB 2001. In de inkomstenbelasting wordt op verzoek de bij de staking behaalde winst doorgeschoven, met als voorwaarde dat de met of bij de staking behaalde winst binnen 12 maanden zal worden geherinvesteerd in een nieuwe onderneming.¹⁹⁴ Voor de BOR worden bij staking de verkregen faciliteiten echter wel ingetrokken. De verkregen onderneming is immers gestaakt en de liquiditeit die hierbij is vrijgekomen kan worden aangewend om af te rekenen. Naar mijn mening is dit geen billijke situatie, naast het faciliteren van reële bedrijfsoverdrachten heeft de BOR ook tot doel het stimuleren van de werkgelegenheid en economische diversiteit. Wanneer de ondernemer de liquiditeiten moet gebruiken om af te rekenen kan hij deze liquiditeiten niet meer aanwenden om een nieuwe onderneming te starten en komt dit de werkgelegenheid niet ten goede. Derhalve dient de BOR mijns inziens op dit punt minder strikt te worden uitgelegd en te worden aangepast. In art. 10 Uitvoeringsregeling SW kan een bepaling worden opgenomen waaruit volgt dat wanneer er een herinvesteringsvoornemen is de faciliteiten niet worden ingetrokken.

6.3.1.3. Afstoten zelfstandig deel om bedrijfseconomische redenen

Het derde en laatste knelpunt uit hoofdstuk drie doet zich mijns inziens voor in de volgende situatie:

Een ondernemer heeft een onderneming in verzekeringen en makelaardij. In de makelaardij zijn naast de ondernemer zelf nog tien werknemers in dienst, bij de verzekeringen slechts één. De makelaardij is nog steeds

¹⁹² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.1.

¹⁹³ Art. 3.64 Wet IB 2001.

¹⁹⁴ Art. 3.64, lid 1, Wet IB 2001.

erg winstgevend, echter de verzekeringen niet. Om te voorkomen dat de gehele onderneming in financiële problemen raakt besluit de ondernemer dit deel van zijn onderneming te staken.

De faciliteit wordt in voorgaand voorbeeld naar rato ingetrokken voor het deel van de onderneming dat de ondernemer staakt en de verschuldigde schenk- of erfbelasting moet worden voldaan. Naar mijn mening is dit een onwenselijke situatie. De ondernemer staakt immers een niet renderend zelfstandig deel van de onderneming om de rest van de onderneming financieel gezond te houden. Door het afstoten van een deel van de onderneming zorgt de ondernemer ervoor dat de rest van de onderneming kan blijven bestaan. Dit draagt bij aan de economische diversiteit en werkgelegenheid, wat ook doelstellingen zijn van de BOR. Ook hier heb ik voor een mogelijke oplossing inspiratie ontleend aan het Vlaams Gewest. In het Vlaams Gewest zouden de faciliteiten sowieso niet worden ingetrokken, het is aldaar geen vereiste dat de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet, maar enkel een onderneming. Mijn aanbeveling is dan ook om de BOR op dit punt te verruimen conform de gunstregeling in het Vlaams Gewest. Dit kan worden bewerkstelligd door in de Uitvoeringsregeling SW een toevoeging op te nemen waaruit volgt dat wanneer sprake is van gedeeltelijke staking van een onderneming in verband met het afwenden van een faillissement, intrekking van de faciliteiten achterwege blijft.

6.3.2. Knelpunten en oplossingen bij het verkrijgen van aanmerkelijkbelangaandelen

In deze paragraaf ga ik in op de geconstateerde knelpunten in hoofdstuk vier en de mogelijke oplossingen.

6.3.2.1. Verkoop deelneming

Het knelpunt dat mijns inziens naar voren komt bij de voortzettingsvereiste ten aanzien van het lichaam kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld.

Verkrijger erft een Holding B.V. die drie werkmaatschappijen bezit. In elke werkmaatschappij wordt een onderneming (wijnhandel) gedreven in respectievelijk, Breda, Utrecht en Eindhoven. Indien de Holding B.V. binnen de voortzettingsperiode na de verkrijging van de faciliteiten de werkmaatschappij met de wijnhandel in Eindhoven verkoopt en in 's-Hertogenbosch een nieuwe wijnhandel in een vennootschap aankoopt, dan worden de verkregen faciliteiten ingetrokken voor zover deze zagen op de wijnhandel in Eindhoven.¹⁹⁵

In bovenstaande situatie houdt het lichaam (Holding B.V.) binnen vijf jaren op winst te genieten uit de onderneming in Eindhoven. Derhalve worden de faciliteiten, toerekenbaar aan de werkmaatschappij in Eindhoven, ingetrokken. Naar mijn mening is dit een te strikte uitleg van de BOR. Naast de doelstelling van de BOR tot het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen heeft de BOR ook tot doel het bevorderen van werkgelegenheid en economische bedrijvigheid. Deze doelstelling rechtvaardigt mijns inziens een ruimere uitleg van het begrip voortzetten en derhalve zouden de faciliteiten niet moeten worden ingetrokken in het geval van verkopen en vervolgens weer aankopen van een onderneming.¹⁹⁶ Volgens De Beer is geen sprake van een staking indien de houdstervennootschap nieuwe activiteiten aanvangt dan wel een nieuwe deelneming verwerft, waardoor de identiteit van de onderneming wezenlijk dezelfde is gebleven.¹⁹⁷ In de inkomstenbelasting is in die gevallen ook geen sprake van staking.¹⁹⁸ Ook Stevens stelt dat indien het economische karakter – en dat moet naar zijn mening worden getoetst op concernniveau- van de

¹⁹⁵ V-N 2017/49.23.

¹⁹⁶ Voor de termijn van het aankopen van een nieuwe deelneming kan worden aangesloten bij de termijn van 12 maanden uit art. 3.64 Wet IB 2001.

¹⁹⁷ A.M.A. de Beer, 'Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen', *WFR* 2015/1353.

¹⁹⁸ HR 19 maart 2010, *BNB* 2010/213-214.

onderneming niet is gewijzigd, geen sprake is van gedeeltelijke staking en de faciliteit niet moet worden ingetrokken. Ook vindt Stevens de opmerking van de Staatssecretaris: “dat het niet uitmaakt of er een vervangingsvoornemen is dan wel er een herinvestering is gedaan”¹⁹⁹, te ongenueanceerd. En dat dit bovendien niet volgt uit de jurisprudentie met betrekking tot de inkomstenbelasting.²⁰⁰ Mijn aanbeveling is derhalve, om het voortzettingsvereiste zoals opgenomen in art. 35e, lid 1, sub c, onder 3°, SW aan te passen en de verkregen faciliteit niet in te trekken indien de verkoop van een werkmaatschappij gevolgd wordt door de aankoop van een nieuwe werkmaatschappij en het economische karakter van de deelneming niet is gewijzigd of er een herinvesteringvoornemen is.

6.3.2.2. Meerdere aandeelhouders

In art. 10, lid 1, sub d en e Uitvoeringsregeling SW zijn uitzonderingen opgenomen waaronder ingeval van een aandelenfusie als bedoeld in art. 3.55 Wet IB 2001 en de bedrijfsfusie als bedoeld in art. 14 Wet VPB de verkregen faciliteiten niet worden ingetrokken. Mits de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap. Deze voorwaarde lijkt mij niet wenselijk. Voorgaande zal ik verduidelijken aan de hand van het volgende voorbeeld:

Vader schenkt zijn onderneming aan zijn twee kinderen. Ieder kind brengt zijn deel in de onderneming in, in zijn eigen B.V. (respectievelijk A B.V. en B B.V.).²⁰¹ De B.V.'s van de kinderen richten samen een nieuwe B.V. op. Vervolgens wordt de onderneming van A. B.V. en de onderneming van B B.V. ingebracht in deze nieuw opgerichte B.V.²⁰² Beide B.V.'s hebben 50% van de aandelen in de nieuw opgerichte B.V.

In voorgaand voorbeeld is er sprake van meerdere aandeelhouders en wordt dus niet voldaan aan het vereiste uit de Uitvoeringsregeling SW dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap.²⁰³ Met als gevolg intrekking van de faciliteiten. De economische werkelijkheid verandert echter niet, alleen de juridische huls. Blijkbaar was de Staatsecretaris dezelfde mening toegedaan aangezien hij in een besluit enkele goedkeuringen heeft opgenomen met betrekking tot bovengenoemd voorbeeld.²⁰⁴ Ondanks dat dit knelpunt reeds is opgelost door een goedkeuring van de Staatssecretaris is het mijns inziens wenselijk de wettelijke regeling op dit punt aan te passen. De BOR is in 2010 gewijzigd, een van de normen was het vereenvoudigen²⁰⁵ van de regeling. Wanneer er vervolgens een goedkeuring in een besluit van de Staatssecretaris wordt opgenomen op een in de Uitvoeringsregeling SW gestelde voorwaarde dan is dit geen vereenvoudiging. Ook de Redactie Vakstudie Nieuws is van mening dat de eis dat verkrijger enig aandeelhouder moet zijn niet passend is.²⁰⁶ Ik sluit me hierbij aan en derhalve adviseer ik art. 10, lid 1, sub d en e Uitvoeringsregeling SW aan te passen.

6.3.2.3. Faillissement

Naast de al genoemde knelpunten bevat de BOR mijns inziens nog een knelpunt. Om de BOR te behouden dient het verkregen ondernemingsvermogen voor een periode van vijf jaar te worden voortgezet. Wanneer de verkregen vennootschap (die een materiële onderneming drijft) binnen de voortzettingstermijn²⁰⁷ failliet gaat, worden de verkregen faciliteiten ingetrokken. In de BOR is voor

¹⁹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.5.

²⁰⁰ S.A. Stevens, ‘Toerekeningsvragen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit’, WFR 2008/339.

²⁰¹ Met gebruikmaking van art. 3.65 Wet IB 2001.

²⁰² Met gebruikmaking van art. 14 Wet VPB.

²⁰³ Art. 10, lid 1, sub e, Uitvoeringsregeling SW

²⁰⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.7.

²⁰⁵ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 4.

²⁰⁶ *V-N* 2013/8.17.

²⁰⁷ Art. 35^e, lid 1, SW.

de voortzettingstermijn ingeval van een faillissement geen uitzondering opgenomen. Dit kan voor onwenselijke situaties zorgen. Onderstaand geef ik een voorbeeld uit de praktijk.

*Twee vaders en twee zonen exploiteerden, allen door een persoonlijke holding, samen een bouwbedrijf. De vaders (die het bedrijf als sinds 1979 exploiteerden) schenken de aandelen van hun persoonlijke holding in 2012 aan de zonen met gebruikmaking van de BOR. Echter raakt het bouwbedrijf in zwaar weer. In 2013 wordt het bedrijf in staat van faillissement verklaard.*²⁰⁸

Vanwege het faillissement worden de onder de BOR verkregen faciliteiten ingetrokken en ontvangen beide zonen een aanslag schenkbelasting. Volgens De Beer wordt de vijfjaarstermijn hier teveel losgeweekt van de reële bedrijfsopvolgingsgedachte. Hierbij geeft hij als argument dat de overnemer die het bedrijf naar eer en geweten voortzet, maar uiteindelijk failliet gaat binnen de voortzettingsperiode wel een reële bedrijfsopvolger is.²⁰⁹ Ik deel deze mening, wanneer een verkregen onderneming failliet wordt verklaard doet dit niets af aan de wil tot voortzetten van de verkrijger. Ook Govers-de Louw en Jansen vinden dat de heffing van schenk- of erfbelasting in dit geval wrang uitpakt. Zij achten het wenselijk om in het besluit de mogelijkheid op te nemen om in situaties van een faillissement een beroep te kunnen doen op de hardheidsclausule van art. 63 AWR.²¹⁰ Ik stel dan ook voor om in art. 10 Uitvoeringsregeling SW een bepaling op te nemen waaruit volgt dat de faciliteiten niet worden ingetrokken wanneer een vennootschap, die naar eer en geweten is voortgezet, in staat van faillissement wordt verklaard. Dit kan worden bewerkstelligd door in art. 10 Uitvoeringsregeling SW een bepaling op te nemen die het mogelijk maakt, in geval van faillissement, een beroep te doen op art. 63 AWR.

Samenvattend kom ik tot de conclusie dat de gunstregeling van het Vlaams Gewest ruimer en flexibeler is dan de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling. Zoals volgt uit deze scriptie kan de Nederlandse ondernemer naar mijn mening baat hebben bij een ruimere uitleg van het begrip voortzetten in de BOR. Hiervoor kan inspiratie worden ontleend aan de gunstregeling in het Vlaams Gewest. Hierbij kunnen we ons wel de vraag stellen of de gunstregeling van het Vlaams Gewest in lijn is met de doelstelling het bewerkstelligen van een reële bedrijfsopvolgingen. Mijn stelling is dat de door mij geadviseerde aanpassingen ook in lijn zijn met reële bedrijfsopvolgingen. Waarbij aangetekend dat de definitie van reële bedrijfsopvolging, zoals eerder beschreven, op meerdere manieren kan worden uitgelegd.

²⁰⁸ Rb. Gelderland 08-08-2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:3816.

²⁰⁹ A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', WFR 2015/1319.

²¹⁰ N.M.P. Govers-de Louw en J.H.J. Jansen, 'Nieuw besluit bedrijfsopvolgingsregeling: het blijft lastig om klare wijn te schenken (II, slot)', WPNR 2013/6981.

Literatuurlijst

De geraadpleegde literatuur ondergebracht in sub categorieën, op alfabetische volgorde:

Artikelen

- A.M.A. de Beer, 'Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen', Weekblad voor Fiscaal Recht 2015/1353.
- A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', Weekblad voor Fiscaal Recht 2015/1319.
- N.M.P. Govers-de Louw en J.H.J. Jansen, 'Nieuw besluit bedrijfsopvolgingsregeling: het blijft lastig om klare wijn te schenken (II, slot)', Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie 2013/6981.
- R. de Lange-Snijders, J. Nieuwenhuizen, C. de Nooijer, *West-Europa trekt één lijn bij overdracht familiebedrijven*, april 2015 p. 2, <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-west-europa-trekt-lijn-overdracht-familiebedrijven.pdf>.
- S.A. Stevens, 'Toerekeningsvragen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit', Weekblad voor Fiscaal Recht 2008/339
- S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, P.J. Swank, 'Knelpunten in de bedrijfsopvolgingsregelingen', Estate Planner Digitaal 2011/02.

Besluiten

- Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, *Stcrt.* 2013, 2175; *V-N* 2013/8.17.
- Besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751.

Boeken

- **J. Lambrecht & V. Molly 2011**
J. Lambrecht, V. Molly, *Het economische belang van familiebedrijven in België*, Kortrijk: FBNet Belgium 2011.
- **M.J. Hoogeveen 2004**
M.J. Hoogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED Fiscale Brochures, Deventer: Kluwer 2004.
- **P. Kavelaars 2014**
P. Kavelaars, *Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, (Fiscale geschriften, nr. 33), Den Haag: Sdu 2014.

Jurisprudentie

- HR 2 juni 2006, nr. 41552, *V-N* 2006/35.16.
- HR 19 maart 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BK4523, *BNB* 2010/213-214.
- HR 27 januari 2012 ECLI:NL:GHARN:2011:BQ2991, *V-N* 2012/8.15.
- HR 10 februari 2017, *BNB* 2017/112.
- Rb. Gelderland 8 augustus 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:3816.
- Rb. Zeeland-West-Brabant 30 november 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:6631, *V-N* Vandaag 2019/587.

Kamerstukken

- *Kamerstukken I* 2009/10, 31930, D.
- *Kamerstukken I* 2009/10, 31930, F.
- *Kamerstukken I* 2009/10, 31930, nr. 9.
- *Kamerstukken I* 2009/10, 31930, nr. 13.
- *Kamerstukken II* 1953-54, 915, nr.6.

- *Kamerstukken II* 1953-54, 915, nr.7.
- *Kamerstukken II* 1983-84, 18226, nr.1.
- *Kamerstukken II* 1983-84, 18226, nr.3.
- *Kamerstukken II* 1997-98, 25688, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2000-01, 27789, nr. 1.
- *Kamerstukken II* 2004/05, 29767, nr. 14.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 13.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 10.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 32129, nr. 3.

Overige stukken

- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, artikel 35e SW.
- Nyenrode Business Universiteit: R.H. Flören, S.F. Jansen, M.M. Berent-Braun, '*Marketing en het familiebedrijf*', 2015.
- Omzendbrief VLABEL 2015/2 van 15 december 2015, 'Interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen', zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014.
- Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2013/8.17.
- Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2017/49.23.
- Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/59.11.
- Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.
- WOB-verzoek naar beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling ihkv de erfbelasting
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/07/23/wob-verzoek-naar-beleid-over-de-bedrijfsopvolgingsregeling-ihkv-de-erfbelasting>.