



De voortzettingsvereisten binnen de winstsfeer van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956

“De mogelijke aanpassingen”

Faculteit der Rechtsgeleerdheid

Fiscaal Recht

Naam:	Z. Bozkurt
ANR:	771193
Studentnummer:	1260280
Afstudeerdatum:	19 augustus 2019
Scriptiebegeleidster:	mr. dr. M.J. Hoogeveen
Examencommissie:	mr. dr. M.J. Hoogeveen prof. mr. N.C.G. Gubbels

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie over de voortzettingsvereisten binnen de winstsfeer van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956. Er is onderzoek gedaan in hoeverre de voortzettingsvereisten in overeenstemming zijn met het doel en de strekking van de BOR en welke mogelijke aanpassingen ervoor kunnen zorgen dat deze eisen beter aansluiten op de doelstelling. Deze scriptie vormt het sluitstuk van mijn masteropleiding Fiscaal Recht aan Tilburg University.

Tijdens de hoorcolleges van mevrouw Hoogeveen is de BOR uitgebreid aan bod gekomen. Het onderwerp trok al gauw mijn aandacht, waarna ik besloot om mijn scriptie over de BOR te schrijven. Het schrijven van de scriptie vond ik erg leerzaam en interessant.

Graag wil ik mijn ouders bij dezen bedanken voor hun steun en motivatie tijdens mijn studie. Daarnaast wil ik in het bijzonder mijn wederhelft, mijn echtgenoot, bedanken voor zijn ongelooflijke motivatie en steun bij het schrijven van mijn scriptie. Zonder hem was ik nooit zover gekomen. Tevens wil ik mevrouw Hoogeveen bedanken voor haar fijne begeleiding en ondersteuning tijdens dit traject. Haar motivatie en enthousiasme deden mij erg goed. Mevrouw Gubbels wil ik graag bedanken voor haar deelname in de examencommissie. Tot slot wil ik Nagtzaam Accountants & Fiscalisten bedanken voor de mogelijkheid die ze mij hebben geboden om mijn studie te volbrengen.

Ik wens u veel leesplezier toe!

Z. Bozkurt

Heesch, 19 augustus 2019

Inhoudsopgave

Lijst met gebruikte afkortingen

1	Inleiding	6
1.1	Aanleiding	6
1.2	Probleemstelling	8
1.3	Opzet	9
2	De voortzettingsvereisten in Nederland	10
2.1	Inleiding	10
2.2	Het wettelijk kader en doel en strekking	11
2.3	De overdracht en liquidatie van een gehele onderneming	14
2.4	De gedeeltelijke staking van onderneming door overdracht of liquidatie	15
	2.4.1 Een zekere zelfstandigheid binnen de onderneming	16
	2.4.2 Een mogelijke zelfstandigheid binnen de onderneming	18
	2.4.3 Duurzame belangrijke inkrimping van de onderneming	18
2.5	Inbreng onderneming in personenvennootschap	20
2.6	Inbreng in een bv of nv	22
2.7	Verhuur van de onderneming	23
	2.7.1 Verhuur bij een projectontwikkelaar	25
2.8	Verplaatsing van de onderneming	26
2.9	Verkoop gevolgd door aanschaf nieuwe onderneming	29
2.10	Verkoop gevolgd door huur	30
2.11	Verkoop tegen een winstrecht	31
2.12	Het faillissement van de ondernemer	33
2.13	Fictieve staking door overlijden	36
2.14	Trouwen in gemeenschap van goederen	36
2.15	Wijziging in gerechtigdheid door verdeling	37
2.16	Voortzetten bij medegerechtigdheid	38
2.17	Tussenconclusie	39
3	De voortzettingsvereisten in Vlaanderen	40
3.1	Inleiding	40

3.2	De gunstregeling in België	40
3.3	Het doel en de strekking en de inhoud van de gunstregeling	41
3.4	De voorwaarden aan het ondernemingsvermogen: familiale onderneming	42
3.5	De voortzettingsvereisten	44
3.6	Tussenconclusie	46
4	Rechtsvergelijking voortzettingsvereisten tussen Vlaanderen en Nederland	48
4.1	Inleiding	48
4.2	De doelstelling van de faciliteit	48
4.3	De voortzettingstermijn	50
4.4	De voortzetter	52
4.5	Het voortzetten van de activiteiten	53
4.6	Tussenconclusie	55
5	Eindconclusie en aanbevelingen	57
5.1	Inleiding	57
5.2	De doelstelling van de BOR	57
5.3	De voortzettingsvereisten in Nederland	59
5.4	Art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting	63

Literatuurlijst

Jurisprudentielijst

Lijst van gebruikte afkortingen

BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
BOR	Bedrijfsopvolgingsregeling
bv	Besloten vennootschap
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IB	Inkomstenbelasting
IW 1990	Invorderingswet 1990
jo.	Juncto
nr.	Nummer
nv	Naamloze vennootschap
p.	Pagina
Stcrt.	Staatscourant
SW 1956	Successiewet 1956
VCF	Vlaamse Codex Fiscaliteit
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

Hoofdstuk 1: Inleiding

§ 1.1 Aanleiding

De overdracht van een onderneming kan onder andere geschieden krachtens erfrecht of schenking. In beide gevallen is de verkrijger belasting verschuldigd. Indien de verkrijger liquide middelen onttrekt aan het ondernemingsvermogen om de verschuldigde belasting te kunnen betalen, kan de continuïteit van de onderneming in gevaar komen. De wetgever heeft dit willen voorkomen en heeft per 1 januari 1997 de kwijtscheldingsfaciliteit voor het ondernemingsvermogen ingevoerd, de zogenaamde ‘bedrijfsopvolgingsregeling’ (hierna: BOR).¹

De huidige BOR is neergelegd in art. 35b SW 1956 en is enkel bedoeld voor reële bedrijfsopvolgingen.² De regeling houdt kort gezegd in dat het verkregen ondernemingsvermogen gedeeltelijk is vrijgesteld van schenk- en erfbelasting. De vrijstelling bedraagt 100% van het ondernemingsvermogen per objectieve onderneming, met een maximum van € 1.084.851 en voor het meerdere 83%.³ Voor de alsnog verschuldigde belasting kan de verkrijger rentedragend uitstel van betaling vragen voor de duur van tien jaar.⁴

De wetgever heeft de faciliteiten alleen willen verlenen indien sprake is van een reële bedrijfsopvolging.⁵ Een definitie van deze reële bedrijfsopvolging ontbreekt. Wel is in art. 35b lid 5 SW 1956 bepaald dat de faciliteiten slechts van toepassing zijn op de verkrijging van ondernemingsvermogen, waarbij de erflater of schenker voldoet aan de bezitstermijn en de verkrijger voldoet aan het voortzettingsvereiste. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling dient dus allereerst sprake te zijn van ondernemingsvermogen als bedoeld in art. 35c SW 1956. Volgens de wetgever kwalificeren slechts de volgende vermogensbestanddelen als ondernemingsvermogen: een onderneming, een medegerechtigdheid, een aanmerkelijk belang en een terbeschikkingstelling van onroerende zaken aan de onderneming in het lichaam waarvan ook aandelen worden verkregen.⁶ Ten tweede moet worden voldaan aan de

¹ Kamerstukken II 2001-2002, 28 015, nr. 3, p. 3.

² Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 17.

³ Art. 35b lid 1 onderdeel 3 SW 1956.

⁴ Art. 35b lid 2 SW 1956 jo. art. 25 lid 12 IW 1990.

⁵ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 17 en art. 35b lid 5 SW 1956.

⁶ Art. 35c SW 1956.

bezitstermijn van art. 35d SW 1956. De schenker dient vijf jaar vóór de schenking en de erflater één jaar vóór zijn overlijden in bezit te zijn geweest van het ondernemingsvermogen.⁷ Ten slotte moet de verkrijger de onderneming vijf jaar voortzetten. Pas daarna is de vrijstelling definitief. Deze zogenoemde ‘voortzettingseis’ is neergelegd in art. 35e SW 1956.

De hiervoor opgesomde ondernemingsvermogens hebben ieder hun eigen eisen ten aanzien van de voortzetting. Voor de verkrijging van een onderneming en een medegerechtigdheid geldt, dat de voortzetter gedurende de vijfjaarstermijn, niet (gedeeltelijk) mag ophouden winst te genieten uit de onderneming respectievelijk de medegerechtigdheid. Ten aanzien van de verkrijging van een aanmerkelijk belang in een vennootschap die een onderneming drijft, geldt dat de aandelen gedurende vijf jaar niet mogen worden vervreemd en dat het lichaam waarop de aandelen betrekking hebben, niet (gedeeltelijk) mag ophouden winst te genieten uit de onderneming of de medegerechtigdheid. Indien de verkrijger niet voldoet aan de hiervoor genoemde eisen, wordt de BOR (deels) ingetrokken.

De wetgever heeft zo veel mogelijk willen voorkomen dat reële bedrijfsopvolgingen worden uitgesloten van de regeling. In art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn daarom diverse uitzonderingen opgenomen op art. 35e SW 1956 voor de situaties waarin de verkrijger formeel niet voldoet aan het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956, maar materieel gezien de onderneming wel voortzet. Gedacht kan worden aan de inbreng van en IB-onderneming in een bv of een aandelenruil. Volgens de wetgever wordt de onderneming in dergelijke gevallen materieel gezien voortgezet. Slechts de juridische huls, waarin de onderneming wordt gedreven, wijzigt.⁸ Ook voor het geval de verkrijger overlijdt en het geval waarin het verkregen ondernemingsvermogen tot een huwelijksgoederengemeenschap gaat behoren, zijn uitzonderingen op art. 35e SW 1956 opgenomen in genoemd art. 10.

Het is niet altijd even duidelijk wanneer sprake is van ‘ophouden winst te genieten’.⁹ Aangegeven is dat het stakingsbegrip voor de inkomstenbelasting het uitgangspunt is, maar dat uitzonderingen mogelijk zijn als de ratio van de BOR daarom vraagt.¹⁰ In geval van een verkoop of liquidatie zal veel duidelijk zijn dat sprake is van een staking en ook van

⁷ Art. 35d SW 1956.

⁸ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, 17 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20619, p. 16.

⁹ Zie o.a. Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2016/39.21, aantekening Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB-15/3326.

¹⁰ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 46.

ophouden winst te genieten. Bij de verplaatsing van de onderneming binnen de vijfjaarstermijn is dit minder evident. Beoordeeld moet worden of de identiteit van de onderneming na de verplaatsing is gewijzigd.¹¹ Of er sprake is van een identiteitswijziging, is afhankelijk van feiten en omstandigheden en dient derhalve per geval beoordeeld te worden. De vraag is of een verplaatsing van de verkregen onderneming die leidt tot een staking ook moet leiden tot intrekking van de BOR. Past een dergelijke intrekking binnen doel en strekking van de BOR? Ook is het onduidelijk of sprake is van ophouden van winst te genieten bij de verkoop van de onderneming tegen een winstrecht. De verkoper draagt de onderneming over aan een ander en krijgt het verkoopbedrag niet ineens, maar in toekomstige termijnen uitgekeerd. De vraag die voor de BOR beantwoord dient te worden, is of de verkrijger de oorspronkelijke onderneming voortzet. Tevens valt het faillissement van de onderneming niet onder de uitzonderingen van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Dit betekent dat er sprake is van ophouden winst te genieten ingeval de onderneming binnen de vijfjaarstermijn failliet gaat. In hoeverre deze intrekking van de BOR in overeenstemming is met doel en strekking van de faciliteit is onduidelijk. In de literatuur heerst er derhalve kritiek op de voortzettingsvereisten.¹²

§ 1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van de hiervoor omschreven onduidelijkheden en nog vele anderen, ga ik onderzoek verrichten naar de voortzettingsvereisten binnen de BOR. Onderzocht wordt of de voortzettingsvereisten binnen doel en strekking van de BOR vallen. Tevens wil ik onderzoeken of in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting afdoende situaties zijn omschreven, die niet leiden tot de intrekking van de BOR. Ik zal de mogelijke aanpassingen van de voortzettingsvereisten bespreken door onder andere ook een rechtsvergelijking te maken tussen de voortzettingsvereisten in Vlaanderen en Nederland. In Vlaanderen bestaat namelijk ook een ruime faciliteit voor de verkrijging van ondernemingsvermogen. Aan deze faciliteit zijn ook voorwaarden verbonden waaronder een voortzettingseis. Mogelijk dat deze rechtsvergelijking kan bijdragen aan de invulling van het voortzettingsvereiste in Nederland. Ik zal mij in mijn onderzoek beperken tot de voortzettingsvereisten ten aanzien van de IB-

¹¹ HR 10 februari 2017, nr. 15 04645, BNB 2017/112.

¹² Zie o.a. J.J.M. Jansen, 'Voortzettingsvereisten bij bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', *WFR* 2005/229, S.A. Stevens, 'De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting', *TFO* 2010/25 en T.C. Hoogwout, 'Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet', *FTV* 2011/5.

onderneming en de medegerechtigdheid. Het voortzettingsvereiste voor de verkrijging van aandelen in een bv blijven dus buiten beschouwing.

Het onderzoek zal plaatsvinden aan de hand van de volgende probleemstelling:

Zijn de ‘voortzettingsvereisten’ binnen de winstsfeer in art. 35e SW 1956 en de uitzonderingen daarop in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting in overeenstemming met het doel en de strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 en indien dit niet het geval is, welke aanpassingen zijn dan nodig om deze eisen beter aan te laten sluiten op de doelstelling van de regeling?

§ 1.3 Opzet

In hoofdstuk twee zal worden ingegaan op de voortzettingsvereisten in Nederland. Ik zal onderzoeken wat het doel en de strekking is van de voortzettingsvereisten en toetsen of de voortzettingsvereisten die in de wet zijn opgenomen in overeenstemming zijn met de ratio van de BOR. Ook zal ik in dit hoofdstuk de uitzonderingen op de voortzettingsvereisten, die zijn opgenomen in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bespreken en eveneens toetsen aan doel en strekking van de BOR. Vervolgens zal ik in hoofdstuk drie op dezelfde wijze onderzoek verrichten naar de voortzettingsvereisten in de Vlaamse regeling. De resultaten uit deze hoofdstukken zal ik vervolgens in hoofdstuk vier nader onderzoeken door een rechtsvergelijking te maken met de voortzettingsvereisten in Nederland. Tot slot zal ik een conclusie opnemen met mijn persoonlijke aanbeveling in hoofdstuk vijf.

Hoofdstuk 2: De voortzettingsvereisten in Nederland

§ 2.1 Inleiding

Indien sprake is van gekwalificeerd ondernemingsvermogen en is voldaan aan de bezitstermijn, is de vrijstelling nog niet definitief. De verkrijger mag gedurende vijf jaar geen verboden handelingen verrichten zoals bedoeld in art. 35e lid 1 SW 1956. Voor de verkrijging van een IB-onderneming geldt dat de voortzetter gedurende deze vijf jaar niet mag ophouden winst te genieten uit de onderneming.¹³ Ten aanzien van een medegerechtigdheid geldt dat de verkrijger gedurende de vijf jaar niet mag ophouden winst te genieten uit de medegerechtigdheid.¹⁴ Een medegerechtigde is de belastingplichtige, die anders dan als ondernemer of aandeelhouder, gerechtigd is tot het vermogen van een onderneming en die daaruit winst geniet.¹⁵ Het begrip ‘ophouden winst te genieten’ bij een winst uit onderneming en bij een medegerechtigdheid heeft dezelfde betekenis.

Om een duidelijk beeld te krijgen of het voortzettingsvereiste ten aanzien van een IB-onderneming en een medegerechtigdheid binnen de doelstellingen van de BOR past, is het van belang om te onderzoeken hoe deze eis in de wet is opgenomen. Derhalve zal in dit hoofdstuk het voortzettingsvereiste worden geanalyseerd en geëvalueerd in het licht van de bedoeling van de wetgever.

Allereerst zal in § 2.2 het wettelijk kader van de faciliteit aan bod komen. Ik zal beschrijven wat het doel en de strekking van de wetgever is geweest met de invoering van de BOR en wat het doel is van het voortzettingsvereiste. Vervolgens zal ik in § 2.3 tot en met § 2.14 een aantal (fictieve) stakingsvormen bespreken en beoordelen of deze al dan niet leiden tot intrekking van de BOR en of de uitkomst in overeenstemming is met het beoogde doel van de wetgever. Een onderdeel van de faciliteit is art. 35f SW 1956. Op basis van dit artikel wordt rekening gehouden met de verdeling van de nalatenschap en huwelijksgoederengemeenschap waarbij de gerechtigdheid van de verkrijger toeneemt na de verdeling. Dit onderdeel zal ik in § 2.15 behandelen. Het voortzetten van de medegerechtigdheid komt aan bod in § 2.16. Het hoofdstuk zal ik afsluiten met een korte samenvatting in de laatste paragraaf.

¹³ Art. 35e lid 1 sub a SW 1956.

¹⁴ Art. 35e lid 1 sub b SW 1956.

¹⁵ Art. 3.3 lid 1 sub a Wet IB 2001.

§ 2.2 Het wettelijk kader en doel en strekking

De verkrijger van het ondernemingsvermogen is in beginsel schenk- of erfbelasting verschuldigd. De eventuele onttrekking van de te betalen belasting aan het ondernemingsvermogen, kan de continuïteit van de onderneming in gevaar brengen. Reeds bij de invoering van de BOR met ingang van 1997 werd beoogd om dit te voorkomen.¹⁶ De verschuldigde schenk- of erfbelasting mag vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid, geen bedreiging vormen voor reële bedrijfsoverdrachten.¹⁷ Volgens de wetgever is sprake van een reële bedrijfsopvolging als:¹⁸

‘Een overdracht van een ‘onderneming’ door een ‘ondernemer’, die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die de onderneming ‘als ondernemer voortzet.’

De BOR is met ingang van 2010 aangepast, omdat de oude regeling volgens de wetgever aan de ene kant te beperkt was en aan de andere kant te ruim.¹⁹ Tevens is met de nieuwe regeling beoogd om de BOR te moderniseren, namelijk eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger te maken.²⁰ Evenwichtigheid zal volgens de staatssecretaris bereikt worden, door meer aan te sluiten bij de economische praktijk. Ook zou de BOR op een dusdanige wijze aangepast moeten worden, dat de faciliteiten nog meer betrekking hebben op reële bedrijfsopvolgingen.

Om te voldoen aan de doelstelling om een reële bedrijfsopvolging te faciliteren, heeft de wetgever bepaald dat de voortzetter gedurende vijf jaar moet voldoen aan het voortzettingsvereiste.²¹ Voor de verkrijger van een IB-onderneming is bepaald dat hij binnen de vijfjaarstermijn niet mag ophouden winst te genieten uit de onderneming of een gedeelte daarvan. Tijdens de parlementaire behandeling is aangegeven dat voor het begrip ‘ophouden winst te genieten’, in beginsel het stakingsbegrip wordt gevolgd uit de inkomstenbelasting:²²

¹⁶ Kamerstukken II 1997-1998, 25 688, nr. 3, p. 7.

¹⁷ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 4.

¹⁸ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 17 en art. 35b lid 5 SW 1956.

¹⁹ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 4.

²⁰ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 4.

²¹ Zie art. 35b lid 5 en art. 35e SW 1956.

²² Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 46.

‘In beginsel volgt de bedrijfsopvolgingsregeling voor de zogenoemde voortzettingseis het stakings- en vervreemdingsbegrip uit de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit kan anders zijn wanneer de specifieke aard van de bedrijfsopvolgingsregeling daarom vraagt. Indien bijvoorbeeld bij de overdracht van een onderneming gebruik wordt gemaakt van artikel 3.63 Wet IB 2001, wordt de onderneming voor de inkomstenbelasting geacht niet te zijn gestaakt. Deze niet-stakingsfictie werkt niet door naar de bedrijfsopvolgingsregeling. In zoverre bestaat er overigens geen wijziging ten opzichte van de huidige regeling.’

Het stakingsbegrip in de inkomstenbelasting werkt derhalve niet altijd één op één door naar de BOR in de SW 1956. Afwijkingen zijn mogelijk indien de ratio van de BOR dat rechtvaardigt.²³ De doorschuiffaciliteit van art. 3.63 Wet IB 2001 werkt bijvoorbeeld niet door naar de BOR, omdat de onderneming in een dergelijk geval niet meer wordt voortgezet door de oorspronkelijke verkrijger. Hierdoor wordt de vrijstelling teruggedreven. Het feit dat de IB-claim door de verkrijger kan worden doorgeschoven naar een ander en dat die ander de onderneming voortzet, is niet relevant bij de beoordeling van de BOR.²⁴ In de inkomstenbelasting is sprake van staking indien de verkrijger ophoudt winst te genieten uit de objectieve of de subjectieve onderneming.²⁵ Het objectieve ondernemingsbegrip houdt een zelfstandig bestaan van de onderneming in. De achterliggende personen zijn niet relevant bij de beoordeling van de staking. Tegenover het objectieve ondernemingsbegrip staat het subjectieve ondernemingsbegrip. Dit is het aandeel dat toerekenbaar is aan een natuurlijk persoon of rechtspersoon in de objectieve onderneming in zijn hoedanigheid van ondernemer.²⁶ De faciliteiten voor de BOR worden verleend per objectieve onderneming en niet per verkrijger. De waarde van de objectieve onderneming wordt berekend vanuit de positie van de erflater of schenker.²⁷

Volgens Hoogeveen dient het stakingsbegrip binnen de inkomstenbelasting ruim te worden opgevat.²⁸ Er is sprake van een staking in alle gevallen waarin iemand ophoudt winst te genieten uit de onderneming. Immers, in een dergelijk geval is er geen sprake meer van een

²³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/122M, onderdeel 6.1.

²⁴ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 103.

²⁵ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, art. 35e, aantekening 3.1.

²⁶ Y.M. Tigelaar-Klootwijk, ‘Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen’, *FM* nr. 141, 2013/3.2.23.

²⁷ Kamerstukken II 2009-10, 31 930, nr. 79, p. 2.

²⁸ M.J. Hoogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2004, § 1.5.3.1.

ondernemer als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001 of als medegerechtigde als bedoeld in art. 3.3 lid 1 sub a Wet IB 2001. De kwalificatie van de winst als stakingswinst is overigens mede van belang voor de toepassing van de stakingsfaciliteiten. Indien namelijk sprake is van een staking heeft de ondernemer onder voorwaarden recht op stakingsaftrek van art. 3.79 Wet IB 2001, diverse doorschuivingsmogelijkheden²⁹, de stakingsaftrek van lijfrentepremies van art. 3.129 Wet IB 2001 en recht op de betalingsregeling van art. 25 lid 16 tot en met 19 IW 1990.

Niet in alle gevallen waarin sprake is van ophouden winst te genieten, worden de faciliteiten van de BOR ingetrokken. Ten eerste zijn in art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting diverse gebeurtenissen opgesomd, die op verzoek van de verkrijger niet zullen leiden tot de intrekking van de vrijstelling, namelijk de geruisloze inbreng van de onderneming in een bv of nv, de (geruisloze) terugkeer uit de bv of nv, de staking van de onderneming door overheidsingrijpen gevolgd door, de (geruisloze) aandelenfusie, de bedrijfsfusie gevolgd door de vervreemding van onroerende zaken die onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen van art. 3.92 Wet IB 2001. In dergelijke gevallen wordt volgens de wetgever de onderneming materieel gezien voortgezet en dient de vrijstelling naar doel en strekking van de BOR niet te worden teruggenomen.³⁰ Slechts de juridische huls, waarin de onderneming wordt gedreven, wijzigt. Voorwaarde is dat de verkrijger geen middelen ontvangt en in beginsel niemand anders tot de onderneming gerechtigd wordt.³¹

Daarnaast is er in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting een tweetal situaties omschreven waarbij sprake is van ophouden winst genieten, er niet slechts sprake is van een wijziging van de juridische huls maar de BOR toch niet wordt ingetrokken. Dit betreft het overlijden van de verkrijger en de situatie waarin het ondernemingsvermogen op grond van het huwelijksvermogensrecht gaat behoren tot een huwelijksgoederengemeenschap.³² In § 2.13 en 2.14 ga ik nader in op deze twee uitzonderingen.

Indien de verkrijger zich succesvol beroept op een van de uitzonderingen in de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is de resterende voortzettingstermijn van

²⁹ Doorschuiven is mogelijk in geval van overlijden ex art. 3.62 Wet IB 2001, ontbinden van huwelijksgemeenschap ex art. 3.59 Wet IB 2001, overdracht aan ondernemers en werknemers ex art. 3.63 Wet IB 2001, doorschuiven via te conserveren inkomen naar andere onderneming ex art. 3.64 Wet IB 2001 en in geval van inbreng in een bv ex art. 3.65 Wet IB 2001.

³⁰ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, 17 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20619, p. 16.

³¹ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, 17 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20619, p. 16.

³² Art. 10 lid 6 en 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

toepassing op de nieuw ontstane situatie, behoudens in geval van staking door overheidsingrijpen.³³ In een dergelijk geval wordt de voortzettingstermijn geschorst gedurende de periode dat nog niet is geherinvesteerd, zodat materieel gezien de onderneming daadwerkelijk vijf jaar is voortgezet. Tevens is staking door overheidsingrijpen de enige uitzondering op art. 35e SW 1956, waarbij de verkrijger de oorspronkelijke onderneming niet hoeft voort te zetten. Normaliter is bij een staking gevolgd door de oprichting van een nieuwe onderneming geen sprake meer van een bedrijfsopvolging, die gefacilieerd dient te worden.³⁴

In bepaalde gevallen is het duidelijk dat sprake is van een staking en van ophouden winst te genieten, bijvoorbeeld bij de gedeeltelijke overdracht of liquidatie van een onderneming. In andere gevallen is dat niet direct duidelijk, bijvoorbeeld bij de verhuur of verplaatsing van de onderneming. In § 2.3 tot en met § 2.13 zal ik al deze gebeurtenissen die (kunnen) leiden tot intrekking van de BOR bespreken.

§ 2.3 De overdracht en liquidatie van een gehele onderneming

De staking van een onderneming kan zich voordoen ten gevolge van een overdracht of liquidatie. In geval van de overdracht van een onderneming is sprake van een staking terwijl de onderneming als zodanig in stand blijft.³⁵ Er is sprake van beëindiging van de subjectieve onderneming en de objectieve onderneming wordt door een andere natuurlijke persoon of door een bv voortgezet.

Bij een overdracht aan een andere natuurlijke persoon kan de verkrijger er onder voorwaarden voor kiezen om op grond van art. 3.63 Wet IB 2001 de onderneming geruisloos over te dragen aan een medeondernemer of een werknemer die minimaal 36 maanden voorafgaand aan de overdracht de onderneming heeft gedreven of in dienst is geweest bij de onderneming. De onderneming wordt dan geacht niet te zijn gestaakt. Deze doorschuiffaciliteit werkt echter niet door naar de BOR. Dit betekent dat bij een overdracht binnen de vijfjaarstermijn met toepassing van art. 3.63 Wet IB 2001, de BOR zal worden ingetrokken. De verkrijger houdt immers op winst te genieten uit de onderneming. Dat de onderneming door iemand anders dan de verkrijger wordt voortgezet, is niet van belang voor de toepassing van de BOR.

³³ Art. 10 lid 4 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

³⁴ Zie § 2.9 ‘Verkoop van de onderneming gevolgd door aanschaf nieuwe onderneming’.

³⁵ M.L.M. van Kempen, in: *Cursus Belastingrecht, Overdracht en liquidatie van een onderneming*, IB.3.2.28.A.

De bedrijfsmiddelen in een onderneming kunnen ook stuksgewijs aan een derde worden verkocht. Er is dan geen sprake van een overdracht, maar van een liquidatie.³⁶ Zowel de objectieve als de subjectieve onderneming houden bij een liquidatie op te bestaan. Net zo als bij de overdracht van een onderneming, wordt de BOR hier ook ingetrokken. Bij een liquidatie wordt een onderneming niet meer voortgezet en bestaat er geen grond meer om de vrijstelling te verlenen. Er is sprake van ophouden winst te genieten.

Zowel bij de overdracht als de liquidatie van een onderneming wordt niet voldaan aan de doelstelling van de BOR en wordt de vrijstelling ingetrokken. Ook ingeval een ondernemer failliet gaat en hierdoor zijn onderneming staakt is de vrijstelling niet meer van toepassing.³⁷

§ 2.4 De gedeeltelijke staking van onderneming door overdracht of liquidatie

Ingeval de ondernemer een aantal activa en passiva verkoopt en de onderneming blijft voortzetten, kwalificeert de winst die behaald wordt met de verkoop als gewone jaarwinst.³⁸ Indien echter de verkochte activa en passiva een belangrijk onderdeel vormen van de onderneming als geheel, kan de verkoopwinst als stakingswinst kwalificeren. Van stakingswinst is sprake ingeval door de verkoop van de activa en passiva de onderneming een ander karakter heeft verkregen.³⁹ Het karakter van de onderneming blijft gelijk, indien gelijktijdig met de beëindiging van de onderneming gelijksoortige activiteiten zijn gestart. De onderneming blijft in een dergelijk geval economisch dezelfde.⁴⁰ Dit heet het zogenoemde ‘identiteitscriterium’.

Het begrip ‘gedeeltelijke staking’ wordt in de jurisprudentie vrij beperkt uitgelegd. Er zijn drie categorieën te onderscheiden: een zekere zelfstandigheid binnen de onderneming, een mogelijke zelfstandig gedeelte binnen de onderneming en duurzame belangrijke inkrimping. In de volgende subparagrafen zullen deze vormen worden toegelicht.

³⁶ HR 26 januari 1955, nr. 12 088, BNB 1955/216.

³⁷ Zie § 2.12 ‘Het faillissement van de ondernemer’.

³⁸ M.L.M. van Kempen, in: *Cursus Belastingrecht, Algemeen*, IB.3.2.28.B.a.

³⁹ HR 11 juli 1984, nr. 22 219, BNB 1984/311.

⁴⁰ Zie onder andere HR 11 juli 1984, nr. 22 219, BNB 1984//311, HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, BNB 1985/320 en HR 18 januari 1984, nr. 22 217, BNB 1984/169.

§ 2.4.1 Een zekere zelfstandigheid binnen de onderneming

De overdracht van een gedeelte van een onderneming dient aangenomen te worden, ingeval een gedeelte is overgedragen dat in de onderneming van de belastingplichtige een zekere zelfstandigheid had.⁴¹

Hof Leeuwarden heeft op 20 juni 1980 over een dergelijke zaak geoordeeld.⁴² De zaak ging over een belanghebbende die een onderneming dreef, bestaande uit een pluimveemesterij en landbouwbedrijf. De pluimveemesterij werd uitgeoefend in diverse bedrijfsgebouwen. Daarentegen werd het landbouwbedrijf uitgeoefend op de landerijen ter grootte van 38 hectare. In het kader van een ruilverkaveling verkoopt belanghebbende zijn landbouwbedrijf aan een stichting en doet hij afstand van zijn recht op toedeling van vervangende grond. Hij ontvangt voor het doen van deze afstand een vergoeding. In geschil was of de ontvangen vergoeding gerekend moest worden tot de stakingswinst. Volgens het hof was het vast komen te staan dat de activiteiten van de pluimveemesterij waren gestaakt en dat de ontvangen vergoeding is ontvangen door de verkrijger in het kader van die staking. Het landbouwbedrijf is aan te merken als een zelfstandig onderdeel van de onderneming. Er is derhalve sprake van een gedeeltelijke staking van de onderneming.

Een gedeeltelijke staking doet zich ook voor bij het sluiten van een filiaal. In dat geval dient beoordeeld te worden of in onmiddellijke samenhang met de beëindiging van de exploitatie van het filiaal gelijksoortige activiteiten zijn gestart, dat de onderneming economisch gezien dezelfde is gebleven.⁴³ Hof Amsterdam heeft een uitspraak gedaan over een zaak die ging over een horecaonderneming die op twee locaties was gevestigd, locaties A en B.⁴⁴ De onderneming heeft een filiaal bijgekocht (C) en drie maanden later filiaal A verkocht. Naar het nieuwe filiaal gingen zeven personeelsleden mee over en ook vele gasten. Tevens is een aantal sfeerbepalende elementen overgebracht naar filiaal C. De ondernemer heeft met de verkoop van filiaal A boekwinsten behaald op de overgedragen inventaris en goodwill en deze boekwinsten in mindering gebracht op de verworven inventaris en goodwill van filiaal

⁴¹ HR 29 juni 1955, nr. 12 424, BNB 1955/313.

⁴² Hof Leeuwarden 20 juni 1980, nr. 738 79, BNB 1981/284. Zie ook Hof Arnhem 21 februari 1967, nr. 7 1966, BNB 1967/152. De zaak ging over een groentehandelaar die twee winkels dreef en een van die winkels ophief. Hof Arnhem was van oordeel dat sprake was van een gedeeltelijke staking, omdat de opgeheven winkel een zekere zelfstandigheid had binnen de onderneming.

⁴³ HR 18 januari 1984, nr. 22 127, BNB 1984/334.

⁴⁴ Hof Amsterdam 21 december 2001, nr. 01 0063, V-N 2002/10.16.

C. Er is dus een vervangingsreserve gevormd en gebruikt. In geschil was of dat de onderneming een vervangingsreserve kon vormen, dan wel of sprake was van een staking. Een vervangingsreserve kon namelijk niet gevormd worden bij een onderneming die is gestaakt.

Volgens het hof waren de filialen A en B organisatorisch, financieel en boekhoudkundig zodanig met elkaar verweven dat sprake was van één onderneming. Dat de administratie van de onderneming per filiaal afzonderlijk werd bijgehouden, deed daar niet aan af. Bij de beoordeling van een zekere zelfstandigheid in de onderneming, kan immers de wijze van administreren van belang zijn, doch die omstandigheid is daarvoor niet van doorslaggevende betekenis.⁴⁵ Tevens was het niet van belang dat filiaal C groter was dan filiaal A, dat met het nieuwe filiaal meer nadruk was gelegd op de restaurantfunctie en ook andere activiteiten werden verricht (in casu zalenverhuur). Het hof concludeert dat geen sprake is van een gedeeltelijke staking. Met de aankoop van filiaal C is in directe samenhang met de latere verkoop van filiaal A zodanige gelijksoortige activiteiten gestart, dat de onderneming economisch gezien dezelfde is gebleven.

Hof 's-Gravenhage oordeelde in een andere zaak dat sprake was van een gedeeltelijke staking, omdat na de verkoop van het filiaal geen nieuwe activiteiten waren gestart, zodat de onderneming economisch niet gelijk was gebleven.⁴⁶ In casu heeft belanghebbende geen nieuw filiaal opgericht en is de bestaande bedrijfsruimte in de overige twee filialen niet vergroot. Opvallend was dat na de verkoop van het filiaal de omzetten in de overgebleven filialen waren gestegen. Dit zou met zich kunnen meebrengen dat de onderneming in beginsel economisch gelijk is gebleven en dat er geen sprake is van een gedeeltelijke staking. Volgens het hof brengt een omzetsijging van de overgebleven filialen geen gedeeltelijk staking met zich mee, tenzij met de sluiting van het filiaal activiteiten zijn gestart, zoals het vergroten van de verkoopruimte, de overbrenging van de omzet van het gesloten filiaal naar een overgebleven filiaal of de uitbreiding van het assortiment. In casu zijn geen nieuwe activiteiten gestart. Het hof concludeert derhalve dat er geen sprake is van een gedeeltelijke staking.

⁴⁵ HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, BNB 1980/320.

⁴⁶ Hof 's-Gravenhage 2 november 1984, nr. 89 84, BNB 1986/208.

Een onderneming kan gedreven worden vanuit verschillende vestigingen, die op zichzelf een eenheid kunnen vormen. Het doel van de BOR brengt met zich mee dat de gehele onderneming dient te worden voortgezet gedurende de vijf jaar. Ingeval een van de vestigingen wordt gestaakt, dient de vrijstelling naar rato te worden ingetrokken, tenzij de identiteit van de onderneming gelijk is gebleven.

§ 2.4.2 Een mogelijke zekere zelfstandigheid binnen de onderneming

De overdracht van een gedeelte van een onderneming moet niet alleen worden aangenomen wanneer een gedeelte is overgedragen dat in de onderneming van de belastingplichtige een zekere zelfstandigheid had, maar ook wanneer overdracht heeft plaats gehad van een zodanig gedeelte, dat naar zijn aard een zelfstandig bedrijf kan vormen.⁴⁷ Een voorbeeld hiervan is een bowlingbaan met een restaurantgedeelte.⁴⁸ De eigenaar kan het restaurantgedeelte verkopen en de activiteiten voor de bowling voortzetten. Het restaurant kan naar zijn aard een zelfstandige onderneming vormen. Er is derhalve sprake van een gedeeltelijke staking. Deze stakingsvorm staat in nauw verband met het hiervoor behandelde gedeeltelijke staking in § 2.4.1, waarbij al sprake was van een zelfstandig onderdeel van de onderneming. In dit onderdeel is geen sprake van een zelfstandig onderdeel, maar van een gedeelte van een onderneming die na de verkoop als een zelfstandig onderdeel voortgezet kan worden.

§ 2.4.3 Duurzame belangrijke inkrimping van de onderneming

Aan het begrip ‘duurzame belangrijke inkrimping’ heeft de Hoge Raad in het arrest van 16 oktober 1985 als volgt een invulling gegeven:⁴⁹

‘Van een gedeeltelijk staken van een onderneming en van liquidatie van een gedeelte van een onderneming kan (...) worden gesproken in het geval dat de onderneming binnen een kort tijdsverloop in belangrijke mate en duurzaam is ingekrompen.’

Het begrip ‘in belangrijke mate’ wordt in de inkomstenbelasting gelijkgesteld aan 30%.⁵⁰

Dit brengt met zich mee dat wordt voldaan aan de inkrimpingseis indien het gedeelte van de

⁴⁷ Hof Arnhem 21 februari 1967, nr. 7 1966, BNB 1967/152.

⁴⁸ Zie voor een ander voorbeeld, betreft een ondernemer die zijn tuinarchitectuurwerkzaamheden voortzet en het kwekerijgedeelte van zijn onderneming afstoot, de uitspraak van Hof Arnhem 3 november 2009, nr. 08 0006, 08 0044 en 08 0045, V-N 2010/14.11.

⁴⁹ HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, BNB 1985/320.

⁵⁰ B.F.A. van Huijgevoort, ‘Begrippenlijstje’, *NTFR* 2010/2553.

onderneming voor ten minste 30% wordt verkocht. Zo heeft het Hof Amsterdam in de volgende zaak als volgt geoordeeld.⁵¹ Belanghebbende heeft in 1998 circa tien hectare landbouwgrond aan de gemeente verkocht. In 1999 heeft hij opnieuw circa 3 hectare landbouwgrond verkocht. De verkoop in 1998 leidde tot een afname van 50% van het ondernemingsvermogen. De omzet van de onderneming was als gevolg hiervan met meer dan 30% afgenomen. Volgens het hof was het vast komen te staan dat de onderneming binnen een kort tijdsbeloop in belangrijke mate duurzaam was ingekrompen. Er was sprake van een gedeeltelijke staking van de onderneming. Uit bovenstaande blijkt dat een belangrijke inkrimping afhankelijk is van onder andere de behaalde omzet en de omvang van het ondernemingsvermogen.⁵² Ook kan het ontslag van werknemers en het stilleggen van een bedrijfsmiddel een rol spelen bij de beoordeling.⁵³ De toename van de exploitatieresultaten hoeft niet met zich mee te brengen dat geen sprake is van een duurzame belangrijke inkrimping.⁵⁴ Omstandigheden zoals de marktsituatie en de verbetering van de wijze van de exploitatie kunnen namelijk ertoe leiden dat de exploitatieresultaten toenemen. Aan de hand van de feiten en omstandigheden dient beoordeeld te worden wat de aanleiding is geweest van de toename van de resultaten.

Enkel een inkrimping van de onderneming van 30% of meer brengt niet altijd een gedeeltelijke staking met zich mee. Ook de beslissingsbevoegdheid van de ondernemer kan een rol spelen bij de beoordeling van een belangrijke inkrimping. Hof 's Gravenhage heeft in een zaak geoordeeld dat er geen sprake was van een duurzame inkrimping, omdat de beslissingsbevoegdheid van de onderneming niet was afgenomen met 30%.⁵⁵ De zaak ging over een ondernemer die zijn schip had verkocht en vervolgens een kleiner en veel minder kostbaar schip had gekocht. De vervanging van het schip was niet gepaard gegaan met een afneming van het eigen vermogen van de onderneming. Tevens behaalde de ondernemer na de vervanging betere exploitatieresultaten. Volgens de ondernemer was deze verbetering toe te schrijven aan een combinatie van factoren, zoals de verlaging van de financieringskosten. Verder waren de bemoeienissen van de ondernemer met de onderneming niet met 30% of meer afgenomen. Het hof concludeerde hieruit dat er geen sprake was een duurzame belangrijke inkrimping. De omstandigheid dat de exploitatieresultaten waren verbeterd door

⁵¹ Hof Amsterdam 27 september 2001, nr. 00 1844, V-N 2002/7.18.

⁵² Hof 's-Gravenhage 11 mei 1992, nr. 89 1195, V-N 1992/1996.

⁵³ Hof Amsterdam 13 juni 1963, nr. 767 1967, BNB 1964/172.

⁵⁴ Hof 's-Gravenhage 11 mei 1992, nr. 89 1195, V-N 1992/1996.

⁵⁵ Hof 's-Gravenhage 23 augustus 1991, nr. 5371 90, V-N 1992/209.

diverse factoren, was niet van belang voor de beoordeling van het geschil.⁵⁶

De inkrimping van een onderneming dient duurzaam te zijn.⁵⁷ Een tijdelijke inkrimping kwalificeert derhalve niet als een gedeeltelijke staking.⁵⁸ Uit de jurisprudentie blijkt ook dat de toekomstige gebeurtenissen een rol kunnen spelen bij de beoordeling van duurzame inkrimping. Zo heeft Hof Leeuwarden in een zaak geoordeeld dat er sprake was een tijdelijke inkrimping, omdat belanghebbende in de toekomst zijn activiteiten weer zou hervatten.⁵⁹ Mede gelet op de leeftijd van de ondernemer (45), was het hof van oordeel dat er slechts sprake was van een tijdelijke inkrimping.

Het criterium ‘duurzame belangrijke inkrimping’ is geen aanvullend criterium op de hiervoor behandelde criteria van onderdelen 1 en 2.⁶⁰ Dit betekent dat de onderneming niet duurzaam ingekrompen hoeft te zijn, wil sprake van een gedeeltelijke staking door bijvoorbeeld overdracht van een gedeelte van een onderneming.

§ 2.5 Inbreng onderneming in een personenvennootschap

De inbreng in een personenvennootschap kan geschieden in de vorm van geld, goederen, genot van goederen en arbeid.⁶¹ Ook kan een vennoot gebruik maken van verschillende methoden van inbreng, die de vermogensrechtelijke positie van de vennoten onderling weergeven.⁶² Ingeval een bestaande onderneming wordt ingebracht in een personenvennootschap, is er sprake van een gedeeltelijke staking voor de inkomstenbelasting voor het deel dat wordt overgedragen aan de andere vennoot of vennoten.⁶³ Dit gedeelte wordt volgens de Hoge Raad bepaald door het (economische) belang bij de goederen, hetgeen wordt afgeleid uit de winstverdeling.⁶⁴ Voor het gedeelte van de activa en passiva, dat de inbrengende vennoot behoudt, is geen sprake van staking. Deze vorm van staking wordt ook

⁵⁶ Hof 's-Gravenhage 23 augustus 1991, nr. 5371 90, V-N 1992/209, onderdeel 6.6.

⁵⁷ HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, BNB 1985/320.

⁵⁸ Hof Leeuwarden 22 december 1995, nr. 94 0836, V-N 1996/1096.

⁵⁹ Hof Leeuwarden 22 december 1995, nr. 94 0836, V-N 1996/1096.

⁶⁰ HR 11 juli 1984, nr. 22 219, BNB 1984/311.

⁶¹ Art. 7A:1662 lid 1 BW.

⁶² M.L.M. van Kempen, ‘Inbreng, toetreden, uittreden en terugtreden bij personenvennootschappen’, *TFO* 2015/140.1, onderdeel 2.1.

⁶³ J. Doornebal, ‘Inbreng-, toetredings- en uittredingsproblematiek bij personenvennootschappen vanaf 2—1’, *WFR* 2002/6463, onderdeel 2.1.

⁶⁴ HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267.

wel als staking van een evenredig deel van de onderneming genoemd.⁶⁵

Ook kan de situatie zich voordoen dat niet een onderneming wordt ingebracht in een personenvennootschap, maar dat een personenvennootschap wordt opgesplitst in verschillende ondernemingen.⁶⁶ De vennoten kunnen in een dergelijk geval de onderneming ieder in de vorm van een eenmanszaak voortzetten. In beginsel is er sprake van een staking voor de inkomstenbelasting. Op verzoek van de vennoten kan de fiscale boekwaarde echter, op grond van art. 3.63 Wet IB 2001, worden doorgeschoven. Deze doorschuiffaciliteit werkt niet door naar de Successiewet 1956, zie § 2.2 ‘het wettelijk kader’. De inbreng kan ook geschieden onder voorbehoud van stille reserves.⁶⁷ Dit betekent dat de nieuwe vennoot niet deelt in de stille reserves die op dat moment aanwezig zijn in de vennootschap. In een dergelijk geval vindt slechts afrekening over de stakingswinst plaats, op het moment dat de reserves worden gerealiseerd.

De inbreng in een personenvennootschap leidt tot een gedeeltelijke staking voor de BOR.⁶⁸ Voorwaarde is dat de winstgerechtigdheid van de verkrijger verder afneemt dan het aandeel in de winst waartoe hij gerechtigd was voor de verkrijging waarop de BOR van toepassing was.⁶⁹ Net zoals bij de gedeeltelijke staking in geval van overdracht of liquidatie van de onderneming, zijn ook bij de inbreng van een personenvennootschap, de stakingsfaciliteiten van toepassing.⁷⁰ In geval van een inbreng onder voorbehoud van stille reserves, worden de faciliteiten in afwijking van het stakingsmoment binnen de inkomstenbelasting, direct ingetrokken. Het moment waarop de verkrijger ophoudt winst te genieten voor de BOR, kan dus afwijken van het moment dat de stakingswinst in aanmerking kan worden genomen.⁷¹

Gubbels stelt dat niet iedere inbreng in een personenvennootschap mag leiden tot de intrekking van de faciliteiten.⁷² Slechts wanneer sprake is van een verschuiving van de winstreserves, dient naar haar mening de faciliteiten naar rato te worden ingetrokken. Dit

⁶⁵ M.L.M. van Kempen, in: Cursus Belastingrecht, *Staking evenredig deel van een onderneming bij personenvennootschap*, IB.3.2.28.B.C.

⁶⁶ Zie o.a. Hof Amsterdam 22 januari 1999, nr. 97 21446, V-N 1999/17.16.

⁶⁷ M.J. Hoogeveen, *Schenken en verwerven van ondernemingsvermogen*, FED fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2004, § 6.6.3.2.

⁶⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/122M, onderdeel 6.1.

⁶⁹ Art. 35e lid 2 SW 1956.

⁷⁰ G.T.K. Meussen, ‘Geen verplichte herwaarderingswinst meer bij inbreng in transparante personenvennootschap: Hoge Raad gaat “om”’, *WPNR* 2014/7033/3.

⁷¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/122M, onderdeel 6.1.

⁷² N.C.G. Gubbels, ‘Besluit bedrijfsopvolgingsfaciliteiten’, *WPNR* 2004/6580.

betekent dat indien de winst na inbreng gelijk is gebleven, volgens haar geen sprake is van ophouden winst te genieten. Ook andere auteurs zijn van mening dat de inbreng in een personenvennootschap niet in alle gevallen leidt tot ophouden winst te genieten.⁷³

Ik ben van mening dat de inbreng in een personenvennootschap niet mag leiden tot de intrekking van de BOR, voor zover de verkrijger geen vergoeding ontvangt en geen wijziging optreedt in de winstreserves. De faciliteiten worden ingetrokken ingeval de verkrijger (gedeeltelijk) ophoudt winst te genieten. Zolang de verkrijger het volledige belang van de continueert en bestaat er geen reden om de faciliteiten in te trekken. Indien de faciliteiten in een dergelijk geval wel worden ingetrokken, zou de verkrijger alsnog liquiditeiten moeten onttrekken aan de onderneming om de verschuldigde schenk- en erfbelasting te voldoen. Dit is in strijd met de doelstelling van de regeling.⁷⁴

§ 2.6 Inbreng in een bv of nv

De inbreng van een IB-onderneming in een bv of nv leidt tot de staking van de subjectieve onderneming. De objectieve onderneming wordt daarentegen voortgezet. Als gevolg van deze inbreng houdt de verkrijger op winst te genieten uit de onderneming. In principe komen de faciliteiten voor de BOR te vervallen. Dit is echter onwenselijk, omdat materieel gezien de onderneming wordt voortgezet. Enkel de juridische huls waarin de onderneming wordt gedreven wijzigt. Om die reden is in art. 10 lid 1 sub a Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting een voorziening getroffen. Op basis van dit artikel worden de faciliteiten niet ingetrokken, ingeval de inbreng in de bv of nv plaatsvindt met toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001. Een beroep op de doorschuiffaciliteit moet daadwerkelijk worden gedaan.⁷⁵ De wetgever heeft deze eis gesteld, omdat de verkrijger volledig als ‘ondernemer’ gerechtigd moet blijven tot de onderneming.⁷⁶ Mijns inziens zou het niet mogen uitmaken of de inbreng zich ruisend of geruisloos voordoet. De verkrijger moet de mogelijkheid krijgen om eventueel af te rekenen over de stakingswinst op het moment dat het voordeliger is voor hem. Dit kan

⁷³ T.C. Hoogwout, ‘Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet’, *FTV* 2011/5-23 en A.W.M. Roelen, ‘De verkrijging van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of krachtens schenking’, *MBB* 2007/03-03, p. 9.

⁷⁴ T.C. Hoogwout, ‘Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet’, *FTV* 2011/5-23, p. 21.

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

⁷⁶ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p.104.

zich bijvoorbeeld voordoen ingeval de onderneming een aanwezige verliescompensatie heeft.⁷⁷

§ 2.7 Verhuur van de onderneming

De verhuur van een onderneming valt niet onder liquidatie, omdat het bedrijf als geheel in stand blijft.⁷⁸ Ook is er geen sprake van overdracht, omdat de oorspronkelijke ondernemer de eigendom van het bedrijf behoudt. Enkel de wijze van bedrijfsuitoefening wijzigt. De oorspronkelijke ondernemer geniet huuropbrengsten in plaats van opbrengsten uit de eigen exploitatie. Volgens de wetgever zal in de meeste gevallen de verhuurder verbonden zijn aan de verbintenissen van de onderneming en daarmee voldoen aan de eis van de rechtstreekse verbondenheid, zoals bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001.⁷⁹ De verhuurder blijft kwalificeren als ondernemer. In de literatuur wordt daar ook heel anders over gedacht. Volgens Van Kempen zou beoordeeld moeten worden of de nieuwe verbintenissen de verhuurder binden.⁸⁰ Veelal zal de huurder als ondernemer kwalificeren, omdat hij alleen op eigen naam de nieuwe verbintenissen zal aangaan. De verhuurder zal daarentegen veelal gebonden zijn aan de verbintenissen aangegaan voor de verhuur van de onderneming. Van Kempen stelt derhalve dat de verhuurder niet zal voldoen aan de eis van de rechtstreekse verbondenheid en daarmee zou moeten kwalificeren als medegerechtigde als bedoeld in art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001, tenzij de nieuwe verbintenissen wel worden aangegaan door de verhuurder.⁸¹ Zolang de verkrijger voldoet aan de eis van de rechtstreekse verbondenheid, met betrekking tot de verbintenissen die na de verhuur zijn aangegaan, is naar mijn mening sprake van ondernemerschap. Ik sluit mij derhalve bij aan het standpunt Van Kempen.

Voor de BOR is sprake van ophouden winst te genieten.⁸² Rechtbank Den Haag heeft recent een uitspraak gedaan over een zaak, waarbij de vraag aan de orde was of de verhuur van een onderneming leidde tot een staking voor de BOR.⁸³ De zaak ging over een erflater die een tuinbouwbedrijf exploiteerde. Deze onderneming werd na zijn overlijden enkele maanden

⁷⁷ A.M.A. de Beer, 'Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen', *WFR* 2015/1353, onderdeel 6.1.a.

⁷⁸ HR 26 januari 1955, nr. 12 088, BNB 1955/216.

⁷⁹ Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 127.

⁸⁰ M.L.M. van Kempen, in: *Cursus Belastingrecht, Verhuur van een onderneming*, IB.3.2.30.B.a. Zie ook S.A. Stevens, 'De Wet inkomstenbelasting 2001 en de bedrijfsopvolging in de winstfeer', *WFR* 2000/6386, p. 717, E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuiver, *Inkomstenbelasting*, Wolters: Kluwer, 12^e druk, 2016, p. 98 en M.J. Hoogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, Deventer: Kluwer 2004, p. 22.

⁸¹ Zie ook S.A. Stevens, 'De Wet inkomstenbelasting 2001 en de bedrijfsopvolging in de winstfeer', *WFR* 2000, p. 716.

⁸² Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, V-N 2016/39.21.

⁸³ Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, V-N 2016/39.21.

door zijn erfgenaam voortgezet, die vervolgens de onderneming verhuurde aan een derde. De verkrijger was van mening dat de BOR nog steeds van toepassing was, omdat voor het begrip ‘ophouden winst te genieten’ wordt aangesloten bij het begrip in de inkomstenbelasting.

Uit de uitspraak van de rechtbank komt het volgende naar voren:⁸⁴

‘Vaststaat dat erflater een tuinbouwbedrijf exploiteerde dat door eiser enkele maanden is voortgezet. Vanaf 1 februari 2011 behaalt eiser geen opbrengsten meer uit de exploitatie van het tuinbouwbedrijf, maar geniet hij uitsluitend huuropbrengsten. De rechtbank is van oordeel dat eiser met de verhuur ophoudt uit de onderneming winst te genieten zoals bedoeld in artikel 35e, eerste lid, onder a, van de SW, zodat niet aan het voortzettingsvereiste is voldaan. Voor het voortzettingsvereiste gaat het naar het oordeel van de rechtbank om voortzetting van de oorspronkelijke onderneming. De rechtbank acht niet van belang dat eiser met de verhuur van het warenhuis winst uit onderneming geniet. De bedrijfsopvolgingsregeling is terecht niet toegepast.’

Uit het bovenstaande blijkt dat voor het begrip ‘ophouden winst te genieten’ de rechtbank van belang acht dat de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet. Met de verhuur van onderneming is geen sprake meer van een voortzetting van de oorspronkelijke onderneming. Het feit dat de verkrijger blijft kwalificeren als een ondernemer is niet relevant.

De Redactie Vakstudie Nieuws spreekt van een zeer enge uitleg van het begrip ‘oorspronkelijke onderneming’. De rechtbank heeft immers in de bovenstaande zaak geoordeeld dat met de verhuur van de onderneming, de oorspronkelijke onderneming niet wordt voortgezet.⁸⁵ Het begrip ‘oorspronkelijke onderneming’ blijft volgens de Redactie Vakstudie Nieuws onduidelijk, omdat er weinig jurisprudentie bestaat omtrent het voortzettingsvereiste. Ik sluit mij aan op het standpunt van Redactie Vakstudie Nieuws. De rechtbank wijkt af van het stakingsbegrip in de inkomstenbelasting, omdat de oorspronkelijke onderneming niet wordt voortgezet. Zoals eerder aangehaald, ben ik van mening dat de verhuurder als ondernemer blijft kwalificeren, voor zover hij voldoet aan de eis van de rechtstreekse verbondenheid voor de verbintenissen die zijn aangegaan na de verhuur van de

⁸⁴ Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, V-N 2016/39.21.

⁸⁵ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2016/39.21, aantekening Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB-15 3326.

onderneming. In een dergelijk geval zouden de faciliteiten naar mijn mening niet moeten worden ingetrokken. Het doel van de regeling is om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. Zolang de verkrijger als ondernemer kwalificeert als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001, wordt niet in strijd gehandeld met deze doelstelling van de BOR. Er bestaat dan ook geen reden om af te wijken van het stakingsbegrip in de inkomstenbelasting.

§ 2.7.1 Verhuur bij projectontwikkelaars

De verhuurproblematiek komt tegenwoordig regelmatig naar voren bij een projectontwikkelaar die naast projectontwikkeling tevens onroerende zake verhuurt.⁸⁶ Vaak is het onduidelijk of voor het gedeelte van verhuur sprake is van beleggings- of ondernemingsvermogen. In beginsel is belastingplichtige vrij in de etikettering van een vermogensbestanddeel als privé- of ondernemingsvermogen.⁸⁷ Deze keuzevrijheid wordt echter beperkt door de mate waarin de vermogensbestanddelen worden gebruikt binnen de onderneming. De vermogensbestanddelen die nagenoeg uitsluitend worden gebruikt voor privédoeleinden of ondernemingsactiviteiten, dienen verplicht te worden gerekend respectievelijk tot het privé- of ondernemingsvermogen. De wil van belastingplichtige is niet relevant. De vermogensbestanddelen die in gemengd gebruik zijn bij de belastingplichtige, kunnen zowel tot het privé- als ondernemingsvermogen worden gerekend. De belastingplichtige is dan vrij om te kiezen, uiteraard binnen de grenzen van redelijkheid en billijkheid.

Uit het arrest van de Hoge Raad blijkt dat projectontwikkeling kwalificeert als winst uit onderneming.⁸⁸ Een woning die door een projectontwikkelaar wordt ontwikkeld, behoort derhalve tijdens de ontwikkelingsfase tot het ondernemingsvermogen. Deze woning kan nadat het gereed is gekomen, worden verhuurd door de projectontwikkelaar. De onroerende zaak kan dan kwalificeren als normaal vermogensbeheer. De vraag is dan of de woning opnieuw geëtiketteerd dient te worden.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 23 juni 1999 het volgende beslist:⁸⁹

⁸⁶ Zie o.a. T.M. Berkhout en M.J. Hoogeveen, 'Falsifieerbare normen en omstandighedencatalogus voor vastgoedexploitanten', *WFR* 2015/4 en P.G.H. Albert, 'De maatstaf voor onderscheid tussen onderneming en belegging bij de verhuur van vastgoed,' *WFR* 2016/184.

⁸⁷ Zie o.a. HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272, HR 29 december 1954, nr. 11 887, BNB 1954/313, HR 29 augustus 1984, nr. 21 608, BNB 1985/15.

⁸⁸ HR 23 juni 1999, nr. 34 570, BNB 1999/294.

⁸⁹ HR 29 augustus 1997, nr. 32 301, BNB 1997/347.

‘Indien een ondernemer het gebruik ten behoeve van de onderneming van een tot zijn ondernemingsvermogen behorend gebouw beëindigt, en het gebouw geheel of nagenoeg geheel bestemd tot verhuur, staat het hem vrij dit gebouw ook in volgende jaren tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen.’

Uit voorgaande blijkt dat een projectontwikkelaar vrij is te bepalen om de verhuurde woning tot het ondernemingsvermogen te rekenen. Dit betekent dat wanneer een projectontwikkelaar ervoor kiest om de verhuurde woning tot het ondernemingsvermogen te rekenen, het gehele vermogen nog steeds als ondernemingsvermogen kwalificeert. Voor de BOR houdt de projectontwikkelaar niet op winst te genieten uit de onderneming en bestaat er in beginsel geen reden om de faciliteiten in te trekken. Volgens Rozendal is slechts sprake van een (gedeeltelijke) staking voor de BOR, indien het verhuurde vermogensbestanddeel een zelfstandig onderdeel vormt van de onderneming.⁹⁰ De voortzettingsvereisten zijn immers niet van toepassing op een losse bedrijfsmiddel.⁹¹ Uit de uitspraak van Hof 's-Gravenhage blijkt dat een ontwikkelde onroerende zaak door een projectontwikkelaar kwalificeert als een losse bedrijfsmiddel. Op basis van het voorgaande sluit ik mij aan bij het standpunt van Rozendal. Er is geen sprake kan zijn van een gedeeltelijke staking, voor zover de onroerende zaak een los bedrijfsmiddel is. Volgens Rozendal kwalificeert bovendien de onroerende zaak als keuzevermogen. Hierdoor zal deze als ondernemingsvermogen kwalificeren voor de BOR.

§ 2.8 Verplaatsing van de onderneming

Er is sprake van ophouden van winst genieten bij de verplaatsing van de onderneming, indien de identiteit van de onderneming is gewijzigd.⁹² Volgens de Hoge Raad moet deze wijziging van identiteit steeds beoordeeld worden aan de hand van de volgende omstandigheden: de aard van het vervaardigde product, de in de onderneming werkzame personen inclusief hun opleidingsniveau, de wijze waarop en de middelen waarmee dat product wordt geproduceerd (o.a. de aard en oppervlakte grond en de mate van financiering), de toepasselijke wet- en regelgeving en de relevante marktomstandigheden.⁹³ Aan de hand van deze factoren wordt bepaald of de onderneming op de nieuwe locatie soortgelijk is aan de

⁹⁰ A. Rozendal, ‘Vermogensetikettering van vastgoed in bedrijfsopvolgingssituaties’, *WFR* 2018/53, 4.1.

⁹¹ Kamerstukken II 2015-2016, 34 553, nr. 7, p. 47.

⁹² HR 10 februari 2017, nr. 15 04645, BNB 2017/112.

⁹³ HR 19 maart 2010, nr. 08 02813, BNB 2010/214.

op de oude locatie uitgeoefende onderneming.⁹⁴ De omstandigheden behoeven niet allen tegelijk aanwezig te zijn, wil staking kunnen worden aangenomen.⁹⁵

De omstandigheden die hierboven zijn benoemd door de Hoge Raad betrof een agrarische onderneming. Voor een niet-agrarische onderneming kan een aantal omstandigheden toegevoegd worden, zoals klantenkring, winstcapaciteit en omzet.⁹⁶ Deze omstandigheden komen onder andere terug in de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 10 april 1985.⁹⁷ De zaak ging over een slager die zijn woon-winkelpand met inventaris had verkocht en vervolgens in een andere gemeente een woon-winkelpand liet bouwen. Met dit pand is een nieuw klantenbestand ontstaan en was een andere werknemer aangesteld. De afstand tussen beide vestigingen bedroeg circa 70 kilometer. Het hof kwam tot het oordeel dat de ondernemer zijn onderneming had gestaakt. Daarentegen was er geen sprake van een staking bij een ondernemer die een strandpaviljoen verkocht en op 500 meter afstand, een kleiner restaurant kocht.⁹⁸ Volgens het hof was de klantenkring deels gelijk gebleven en waren aard en karakter van de onderneming niet wezenlijk veranderd.

Voor de voortzetting van de onderneming is het tevens van belang dat de wezenlijke bestanddelen zijn overgebracht naar de nieuwe locatie.⁹⁹ Indien dat niet gebeurt, kan sprake zijn van een staking, omdat de identiteit van de onderneming in een dergelijk geval wezenlijk kan veranderen. Een voorbeeld is de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch, waarbij de bestanddelen niet waren meeverhuisd maar werden vervangen.¹⁰⁰ De zaak ging over een echtpaar dat een melkveebedrijf exploiteerde via een maatschap in Nederland. Het echtpaar emigreerde in 2010 naar Canada, waar zij een nieuw melkveebedrijf waren begonnen. De wezenlijke bestanddelen, namelijk de machines, waren niet verplaatst naar Canada omdat de kosten te hoog waren. Deze machines waren daarom vervangen door een andere machine van hetzelfde merk en type in Canada. Ook was het niet mogelijk om de veestapel te verplaatsen naar de nieuwe locatie. Het echtpaar heeft ook deze vervangen door koeien in Canada aan te schaffen van hetzelfde ras. Het oordeel van het hof was dat er geen sprake was van een staking, omdat de identiteit van de onderneming niet wezenlijk was veranderd.

⁹⁴ HR 27 april 2012, nr. 11 03880, BNB 2012/286.

⁹⁵ HR 27 april 2012, nr. 11 03880, BNB 2012/286.

⁹⁶ M.A. Wisselink, *Overdrachts- en liquidatiewinst*, Deventer: Kluwer 1994, zevende druk, p. 56.

⁹⁷ Hof 's-Gravenhage 10 april 1985, nr. 35 85, V-N 1985/2106.

⁹⁸ Hof Amsterdam 27 september 1994, nr. 93 4987, V-N 1995/317.

⁹⁹ HR 27 april 2012, nr. 11 03880, BNB 2012/286.

¹⁰⁰ Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2018, nr. 17 00329 en 17 00330, V-N 2018/42.1.1.

Uit de hiervoor besproken jurisprudentie blijkt dat een eenduidige criterium om van een staking te spreken ontbreekt. Er moet steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden worden beoordeeld of het totaal van de veranderingen een identiteitswijziging met zich meebrengt.¹⁰¹ Het is bijvoorbeeld onduidelijk voor de beoordeling van het voortzettingsvereiste of de voortzetter van een groentebedrijf, dezelfde groentesoorten zal moeten blijven verbouwen en of dat het voldoende is dat de verkrijger een activiteit uitvoert die valt onder de definitie van tuinbouw.¹⁰² In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst in een dergelijk geval vaak het standpunt inneemt dat sprake is van een staking.¹⁰³ Veelal wordt getoetst of de onderneming *identiek* is gebleven na de schenking, terwijl getoetst moet worden of de *identiteit* van de onderneming na de schenking *wezenlijk dezelfde is gebleven*. Volgens Vennix zal de Belastingdienst in geval van een omzetverdubbeling met een verdubbeling van de debiteuren en de vorderingen vaak het standpunt innemen dat sprake is van een (gedeeltelijke) staking, omdat de onderneming niet meer identiek is gebleven. Een dergelijke omstandigheid zou echter geen staking met zich mee mogen brengen, omdat de identiteit van de onderneming wezenlijk dezelfde blijft. Volgens Vennix is het begrip ‘ondernemen’ dynamisch en innovatief en eist derhalve aanpassing aan de gewijzigde omstandigheden. Het standpunt van de Belastingdienst acht Vennix niet realistisch en maatschappelijk schadelijk.

Naar mijn mening zouden aanpassingen binnen de onderneming geen belemmering mogen vormen voor de toepassing van de BOR. De ondernemer moet de mogelijkheid krijgen om bijvoorbeeld de activiteiten in de onderneming te wijzigen, indien dit economisch wenselijk is. Stevens stelt dat de faciliteiten pas moeten worden ingetrokken indien het vermogen de ondernemingssfeer verlaat.¹⁰⁴ Ik sluit mij aan bij het standpunt van Stevens. Zolang de verkrijging blijft kwalificeren als ondernemingsvermogen en de verkrijger de onderneming als ondernemer voortzet als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001, zouden de faciliteiten in stand moeten blijven. Een dynamische benadering van het begrip ‘ondernemen’ zou daarom op zijn plaats zijn.

¹⁰¹ HR 19 maart 2010, nr. 08 028132, BNB 2010/214, conclusie A-G Niessen, onderdeel 6.19. Zie ook HR 19 maart 2010, nr. 08 01448, BNB 2010/213, conclusie A-G Niessen, onderdeel 7.2.

¹⁰² Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, V-N 2016/39.21, noot Redactie V-N.

¹⁰³ W.J.M. Vennix, *De indirect-bezitseis van art. 35d lid 1 onderdeel c Successiewet: identiek of identiteit?*, in: L.J.A Pieterse en C. Maas (red.), *Systeem en symmetrie (Bavinck bundel)*, Wolters Kluwer, Deventer 2016, p. 304-305.

¹⁰⁴ Zie de opinie van Stevens in S. van den Kerkhof & P.L.C. Belzer, ‘Verslag 35e Fiscale Conferentie: Bedrijfsopvolging’, *WFR* 2013/667, p. 2.

§ 2.9 Verkoop gevolgd door aanschaf nieuwe onderneming

De verkrijger kan zijn onderneming verkopen en vervolgens met de verkregen middelen een nieuwe onderneming starten. Voor de inkomstenbelasting kan sprake zijn van een staking. Beoordeeld dient te worden of de identiteit van de onderneming is gewijzigd.¹⁰⁵ Als blijkt dat de identiteit is gewijzigd en dat sprake is van een staking, kan de verkrijger op grond van art. 3.64 Wet IB 2001 doorschuiven via te conserveren inkomen naar een andere onderneming. Voor de BOR worden de faciliteiten echter ingetrokken, omdat de oorspronkelijke onderneming volgens de wetgever niet meer wordt voortgezet en daarmee volgens de wetgever geen sprake meer is van een reële bedrijfsopvolging.¹⁰⁶ Het maakt daarbij niet uit of de verkrijger heeft doorgeschoven op grond van art. 3.64 Wet IB 2001. Dit wetsartikel werkt niet door naar de BOR, omdat geen sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Volgens de wetgever dient tevens een gelijkheid te worden bereikt met de situatie waarin een verkrijger ander vermogen verkrijgt dan ondernemingsvermogen en dit vermogen vervolgens gebruikt om een onderneming te starten. Deze verkrijger heeft in een dergelijk geval niet alsnog recht op de BOR.¹⁰⁷

Het doel van de BOR is om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Volgens de wetgever komt de onderneming in gevaar, indien liquide middelen worden onttrokken aan de onderneming om de verschuldigde schenk- of erfbelasting te betalen. Ingeval de onderneming wordt verkocht komen er liquide middelen vrij. De verkrijger kan vervolgens met de verkoopopbrengst de verschuldigde belasting voldoen en komt derhalve niet in aanmerking voor de BOR. Bovendien wordt de objectieve onderneming beëindigd en wordt de oorspronkelijke onderneming niet meer voortgezet. Op grond van de doelstellingen zouden de faciliteiten moeten worden ingetrokken. Indien de verkregen middelen echter volledig worden geherinvesteerd in de nieuwe onderneming dienen de faciliteiten naar mijn mening toch in stand te blijven. De oorspronkelijke onderneming wordt niet meer voortgezet, maar in plaats daarvan wordt een andere onderneming aangeschaft. De verkrijging kwalificeert in een dergelijk geval nog steeds als ondernemingsvermogen en de verkrijger blijft een ondernemer. Tegen dit standpunt kan worden ingebracht dat de tegenovergestelde situatie, namelijk het inbrengen van een ander vermogen dan ondernemingsvermogen in de onderneming, ook niet

¹⁰⁵ HR 19 maart 2010, nr. 08 01448, BNB 2010/213.

¹⁰⁶ Toelichting Uitvoeringsreg. schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹⁰⁷ Toelichting Uitvoeringsreg. schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

kwalificeert voor de BOR.¹⁰⁸ Zoals ik eerder heb aangehaald ben ik van mening dat een dynamische benadering van het begrip ‘ondernemen’ toegepast moet worden. Een herinvestering hoort naar mijn mening bij een ondernemerschap en kan economisch wenselijk zijn. In een dergelijk geval wordt de onderneming voortgezet.¹⁰⁹

§ 2.10 Verkoop gevolgd door huur

De verkrijger kan zijn onderneming verkopen en vervolgens een andere onderneming gaan huren. De Hoge Raad heeft in een dergelijk geval geoordeeld dat er sprake kan zijn van een staking.¹¹⁰ Belanghebbende was een exploitant-eigenaar van een schip. Dit schip vormde het gehele ondernemingsvermogen en werd verkocht. Belanghebbende huurde vervolgens een ander schip en ging dat exploiteren. Voor de Hoge Raad was het voldoende voor het aannemen van een staking, omdat belanghebbende zijn gehele onderneming had verkocht. Belanghebbende heeft de opbrengst van de verkoop van zijn schip niet geïnvesteerd in een ander nieuw schip, maar in plaats daarvan een ander schip gehuurd.

Een ondernemer die zijn onderneming deels verkoopt en vervolgens deze elders huurt, kan mijns inziens nog steeds als ondernemer kwalificeren zoals bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001. Een voorbeeld hiervan is een cementfabriek die nagenoeg geheel bestaat uit panden. De ondernemer kan deze panden verkopen en vervolgens andere panden gaan huren. In de regel zal de ondernemer rechtstreeks verbonden zijn aan de verbintenissen van de onderneming. In beginsel hoeft daarmee geen sprake te zijn van een (gedeeltelijke) staking van de onderneming, omdat de ondernemer voldoet aan de eis van de rechtstreekse verbondenheid. Met de verkoop van de onderneming komen echter liquide middelen vrij, waarmee de verschuldigde schenk- of erfbelasting kan worden voldaan. Naar mijn mening dient de BOR derhalve alsnog ingetrokken te worden. Met de verkregen middelen koopt hij geen andere onderneming, maar gaat hij huren. Bij de aankoop van een onderneming zullen de liquide middelen veelal volledig worden aangewend voor de aanschaf van de nieuwe onderneming, terwijl bij de huur van de onderneming de liquide middelen niet volledig gebruikt zullen worden. Naar mijn mening dient daarom bij de verkoop gevolgd door de huur van de

¹⁰⁸ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk-en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 201619, p. 7 en V-N2010/5.8.2.

¹⁰⁹ A. Stevens, ‘De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de schenk-en erfbelasting’, TFO2010/25, p. 11, A.M.A. de Beer, ‘Enkele kanttekeningen bij de herziene bedrijfsopvolgingsregeling voor aanmerkelijkbelangaandelen’, WFR 2009/1303, p. 10

¹¹⁰ HR 30 januari 1957, nr. 13 034, BNB 1957/191.

onderneming, de faciliteiten te worden ingetrokken, tenzij de verkoopopbrengst volledig wordt geherinvesteerd in de onderneming

§ 2.11 Verkoop tegen een winstrecht

Bij de overdracht tegen een winstrecht ontvangt de verkoper niet ineens een bedrag van de koper, maar krijgt hij het verkoopbedrag in toekomstige termijnen uitgekeerd.

Voor de inkomstenbelasting heeft de overdrager twee mogelijkheden. Enerzijds kan de verkoper ervoor kiezen om direct af te rekenen over de toekomstige contante waarde van het winstrecht. In een dergelijk geval is sprake van een beëindiging van het ondernemerschap als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001 en komt de verkrijger in aanmerking voor bijvoorbeeld de stakingsaftrek. Anderzijds kan de verkrijger ervoor kiezen om af te rekenen op het moment dat de winstuitkeringen hoger zijn dan de boekwaarde van de onderneming. Ervan uitgaande dat de boekwaarde van de onderneming € 500.000 bedraagt en de verkrijger jaarlijks een bedrag ontvangt van € 100.000, zou de winstuitkering belast zijn in jaar zes. De overdrager blijft dus winst uit onderneming genieten. De winstuitkeringen vormen volgens de Hoge Raad nagekomen bedrijfsbaten.¹¹¹

Voor de inkomstenbelasting komt de vraag op of op deze nagekomen baten de stakingsfaciliteiten van toepassing zijn. De eerste vraag die hier beantwoord moet worden met betrekking tot de toepassing van de stakingsfaciliteiten is, of sprake is van ondernemerschap als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001. Immers, indien sprake is van ondernemerschap heeft de verkrijger recht op de stakingsaftrek. Normaliter wordt bij een overdracht tegen een winstrecht de onderneming niet meer voor rekening en risico gedreven van de winstrechtgenieter. Deze is in dat geval niet gerechtigd tot de stille reserves. Indien de winstgenieter wel gerechtigd is tot de stille reserves, is alsnog sprake van ondernemerschap en kunnen de stakingsfaciliteiten worden geclaimd. Volgens Jansen kwalificeert een winstrechtgenieter ook niet als medegerechtigde, omdat een winstrecht geen vordering is als bedoeld in art. 3.3 lid 1 sub b Wet IB 2001.¹¹² Dezelfde mening is Van Kempen ook toegedaan.¹¹³

¹¹¹ HR 18 april 1990, nr. 26 016, BNB 1990/236.

¹¹² J.J.M. Jansen, 'Het begin en het einde van een personenvennootschap na 1 januari 2001', *TFO* 2000/51, p. 224, onderdeel 3.3.c.

¹¹³ M.L.M. van Kempen, 'Bedrijfsopvolging bij leven in de IB-sfeer bij een personenvennootschap', *TFO* 2003/66, p. 59, onderdeel 4.5.

Over de vraag of de verkoper recht heeft op de stakingsaftrek in jaar zes, zijn de meningen over verdeeld. Volgens Rechtbank 's-Gravenhage kan bij een verkoop tegen een winstrecht geen stakingsaftrek worden geclaimd, omdat de verkoper in het eerste jaar van de winstuitkering geen stakingswinst heeft genomen.¹¹⁴ Bovendien behoren de toekomstige winstuitkeringen tot het ondernemingsvermogen en is de winst genomen in de jaren waarin de winstuitkeringen zijn betaald. In de literatuur wordt echter ook wel bepleit dat de verkoper recht zou moeten hebben op de stakingsaftrek. Hoogeveen vindt het onredelijk dat de stakingsaftrek niet van toepassing is, enkel omdat de verkoper zijn stakingswinst vertraagd ontvangt.¹¹⁵ De Redactie Vakstudie Nieuws¹¹⁶ is ook van mening dat de stakingsaftrek van toepassing zou moeten zijn, op basis van het arrest van de Hoge Raad van 6 juli 1983.¹¹⁷ In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat vertraagd genoten stakingswinst in aanmerking komt voor de stakingsfaciliteiten.

Voor de toepassing van de BOR is de vraag of bij de verkoop van de onderneming tegen een winstrecht sprake is van ophouden winst te genieten. Volgens Redactie Vakstudie Nieuws houdt de verkrijger niet op winst te genieten uit de onderneming.¹¹⁸ De verkrijger neemt immers jaarlijks deel aan de winstuitkeringen van de onderneming. Volgens Redactie Vakstudie Nieuws is het niet van belang dat de winst direct of indirect uit de overgedragen onderneming wordt genoten.

Voor de BOR is doorslaggevend of de verkrijger de oorspronkelijke onderneming voortzet. Bij een overdracht tegen een winstrecht wordt de oorspronkelijke onderneming overgedragen aan een ander, maar blijft de verkrijger wel nog steeds opbrengsten genieten uit de exploitatie van de onderneming. Bij de verhuur van de onderneming heeft rechtbank Den Haag geoordeeld dat de verkrijger na de verhuur geen opbrengsten uit de exploitatie van de onderneming geniet, maar enkel opbrengsten uit verhuur en dat de BOR daarom moet worden ingetrokken.¹¹⁹ Vanuit deze redenatie zou enerzijds gesteld kunnen worden dat bij een overdracht tegen een winstrecht slechts sprake is van een gedeeltelijke staking door de

¹¹⁴ Rechtbank 's-Gravenhage 9 november 2006, nr. 06 1912, V-N 2007/46.17.

¹¹⁵ M.J. Hoogeveen, bijdrage aan het preadvies, *Bedrijfsopvolging, civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie*, 's-Gravenhage: Sdu 2005, p. 49.

¹¹⁶ Redactie Vakstudie Nieuws, noot bij uitspraak Rechtbank 's-Gravenhage 9 november 2006, nr. 06 1912.

¹¹⁷ HR 6 juli 1983, nr. 21 158, BNB 1984/58.

¹¹⁸ Redactie Vakstudie Nieuws, noot bij uitspraak Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. 15 3326, V-N 2016/39.21.

¹¹⁹ Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. 15 3326, V-N 2016/39.21.

verkrijger, omdat deze nog steeds opbrengsten geniet uit de onderneming, ondanks dat deze deelname gedeeltelijk geschiedt. De BOR dient in een dergelijk geval naar rato te worden ingetrokken. Anderzijds kan worden gesteld dat de onderneming niet door de oorspronkelijke verkrijger wordt voortgezet. Hij draagt de onderneming over aan een ander; slechts het verkoopbedrag krijgt hij jaarlijks uit de winst van de onderneming. Mijns inziens dient de BOR bij een verkoop tegen een winstrecht komen te vervallen. Naar de letterlijke tekst van de wet houdt de verkrijger weliswaar niet op winst te genieten uit de onderneming, echter de onderneming wordt voortgezet door iemand anders dan de verkrijger. Enkel het verkoopbedrag ontvangt hij niet ineens maar jaarlijks uit de winst. Dit zou naar mijn mening geen verschil mogen uitmaken met iemand die de onderneming verkoopt en het verkoopbedrag wel ineens ontvangt.

§ 2.12 Het faillissement van de ondernemer

Het faillissement van de ondernemer zal in de regel gevolgd worden door de staking van de onderneming. Hierdoor zal het faillissement feitelijk leiden tot ophouden winst te genieten. In een dergelijk geval bestaat er geen grond meer om de vrijstelling te verlenen. De onderneming wordt immers niet meer voortgezet en de verkrijger dient daarmee de verschuldigde schenk- of erfbelasting alsnog te voldoen.

Volgens Govers-De Louw en Jansen is bij het faillissement sprake van ophouden winst te genieten. Zij zijn echter van mening dat het faillissement uitgezonderd moet worden als intrekingsgrond voor de BOR, omdat de verschuldigde belasting wrang kan uitwerken in de praktijk.¹²⁰ De auteurs geven hier een voorbeeld van een vennootschap. De aandeelhouder is aansprakelijk met zijn ondernemingsvermogen, terwijl de aanslagen schenk- en erfbelasting worden opgelegd in de privésfeer.

Naar mijn mening mag het geen verschil uitmaken of een IB-onderneming failliet gaat of een vennootschap. Het faillissement van een onderneming zou mijns inziens niet mogen leiden tot de intrekking van de BOR. Het is een vergelijkbare omstandigheid als de staking van een onderneming door overheidsingrijpen.¹²¹ Bij een staking door overheidsingrijpen wordt de

¹²⁰ 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.

¹²¹ Art. 3.54 lid 9 jo. 12 Wet IB 2001. Onder overheidsingrijpen wordt onder andere verstaan; (minnelijke) onteigening en herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak bij algemene maatregel van bestuur aangewezen EU- of nationale regelgeving.

BOR in beginsel ingetrokken, omdat de verkrijger ophoudt winst te genieten uit de onderneming. Op grond van art. 10 lid 1 sub c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting wordt echter op verzoek van de verkrijger geen staking aangenomen. Voorwaarde is dat de verkrijger de waarde van de vermogensbestanddelen maximaal binnen drie jaar dient te herinvesteren in een onderneming waaruit de verkrijger winst geniet.¹²² Zowel bij een staking door overheidsingrijpen als bij een staking ontstaan door het faillissement van de ondernemer, staakt de onderneming buiten de wil van de verkrijger om. De faciliteiten van de BOR worden bij een faillissement ingetrokken, terwijl bij een staking door overheidsingrijpen de faciliteiten worden voortgezet. Naar mijn mening is een dergelijke situatie ongewenst en zou art. 10 Uitvoeringsregeling uitgebreid moeten worden met het faillissement van de ondernemer. Ik wil echter wel een nuance brengen aan mijn standpunt. Indien binnen de onderneming ten tijde van het faillissement activa aanwezig zijn na de aftrek van de schulden, zouden deze eerst verrekend moeten worden met de verschuldigde schenk- of erfbelasting. Een eventueel restant van het bedrag van de aanslag dat overblijft na de verrekening, zou kwijtschuldigen moeten worden.

Een verlieslijdende onderneming die wordt geliquideerd zou naar mijn mening ook niet mogen leiden tot de intrekking van de regeling. Anders zou dit betekenen dat de verkrijger moet wachten totdat de onderneming failliet gaat. Dit leidt tot een onevenwichtige situatie. Ik ben derhalve van mening dat de faciliteiten niet moeten worden ingetrokken bij een verlieslijdende onderneming die geliquideerd wordt. Voor zover de onderneming nog waarde heeft zou die waarde wel belast moeten worden tegen de liquidatiewaarde.

Volgens De Beer zou een algemene tegenbewijsregeling goed van pas komen in situaties waarbij de verkrijger de onderneming heeft moeten staken uit noodzaak.¹²³ Hij geeft hier een

voorbeeld van een verkrijger die de onderneming niet meer kan voortzetten door arbeidsongeschiktheid. Naar mijn mening is een dergelijke omstandigheid ook geen reden om de faciliteiten in te trekken, omdat sprake kan zijn van een reële bedrijfsopvolging. Ik kan mij enigszins voorstellen dat een algemene tegenbewijsregeling enige soelaas kan bieden voor de praktijk. Een dergelijke regeling biedt een opening voor de verkrijgers die niet voldoen aan de

¹²² Art. 10 lid 1 sub c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting jo. art. 3.54 lid 9 Wet IB 2001.

¹²³ A.M.A. de Beer, 'Enkele kanttekeningen bij de herziene bedrijfsopvolgingsregeling voor aanmerkelijkbelang aandelen', *WFR* 2009/1303, onderdeel 7.2.3.

letterlijke tekst van de wet, maar die toch van mening zijn dat sprake is van een reële bedrijfsopvolging. De reikwijdte van een algemene tegenbewijsregeling is bovendien breder, omdat het in alle gevallen toegepast kan worden.

Overigens heeft Rechtbank Gelderland zich zeer recent nog gebogen over een zaak inzake de aansprakelijkheid van een belastingadviseur. De adviseur was betrokken geweest bij een bedrijfsoverdracht, waarvan de onderneming uiteindelijk failliet was gegaan.¹²⁴

De Rechtbank was van oordeel dat de aansprakelijkheid van de verkrijger civielrechtelijk kan worden beperkt, indien de adviseur bij de advisering rond de bedrijfsoverdracht een fout maakt. De zaak ging over twee vaders die gezamenlijk een bouwbedrijf exploiteerden in de vorm van een besloten vennootschap. De vaders wilden hun aandelen overdragen aan hun twee zonen. De onderneming leidde intussen verliezen, waardoor de vaders hadden besloten om een persoonlijke lening te verstrekken aan de vennootschap en krediet aan te vragen bij de bank. Desondanks leidde de onderneming verliezen. Het advieskantoor, genaamd Flynth, heeft vervolgens geadviseerd om het bedrijf over te dragen aan de kinderen onder toepassing van de BOR. Omdat het nog steeds niet goed ging met de onderneming vroeg het bouwbedrijf een tweede krediet aan bij de bank. Deze werd slechts verleend mits de zonen persoonlijk borg stonden. Nadat de zonen dit hadden geweigerd, hebben ze op advies van Flynth besloten om het faillissement aan te vragen. Het faillissement werd uitgesproken en de onderneming werd vervolgens gestaakt. De inspecteur heeft aan de zonen ieder een aanslag schenkbelasting opgelegd, omdat de zonen niet meer voldeden aan het voortzettingsvereiste. Als gevolg van het faillissement hielden de vennootschappen op winst te genieten uit de onderneming. Ten aanzien van het lichaam waarop de aandelen betrekken hebben, geldt immers dezelfde regels als bij een IB-onderneming. De BOR is derhalve niet meer van toepassing. De twee zonen stellen Flynth aansprakelijk voor het geven van een ‘onjuist’ advies. Zij zijn namelijk van mening dat de adviseur hen niet nadrukkelijk heeft gewezen op het feit dat de vrijstelling enkel van toepassing is indien wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste.

Volgens de rechtbank had Flynth de twee zonen expliciet erop moeten wijzen dat de vrijstelling voor de BOR zou worden teruggenomen bij een faillissement.¹²⁵ De twee zonen zouden in een dergelijk geval volledig en juist zijn geïnformeerd. Nu Flynth daarin is tekort geschoten, stelt Rechtbank haar 60% aansprakelijk voor de schade die is geleden door de twee

¹²⁴ Rechtbank Gelderland 8 augustus 2018, C/05/317134.

¹²⁵ Rechtbank Gelderland 8 augustus 2018, C/05/317134, onderdeel 4.3.

zonen wegens gebrekkig advies met betrekking tot de bedrijfsoverdracht. Naar mijn mening is dit een positieve ontwikkeling voor de praktijk.

§ 2.13 Fictieve staking door overlijden

Voor de inkomstenbelasting is het overlijden van de ondernemer een fictieve staking¹²⁶, waarbij de erfgenamen de mogelijkheid hebben om door te schuiven op grond van art. 3.62 Wet IB 2001. Ook in geval van een fictieve staking gelden de diverse stakingsfaciliteiten, net zoals bij een gewone staking. Indien de verkrijger binnen de gestelde termijn van vijf jaar overlijdt, is de BOR in beginsel niet meer van toepassing. De verkrijger zet de onderneming immers niet meer voort en houdt op winst te genieten uit de onderneming. In art. 10 lid 6 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is echter bepaald, dat het overlijden van de voortzetter geen gebeurtenis is als bedoeld in art. 35e SW 1956. Om in aanmerking te komen voor de uitzondering dient de onderneming door de erfgenaam te worden voortgezet. Ingeval de onderneming door meerdere erfgenamen wordt verkregen, is het voldoende dat minimaal één erfgenaam de onderneming voortzet.¹²⁷ De rechtsopvolgers hoeven geen verzoek te doen aan de inspecteur voor het behouden van de BOR. Zij worden immers geacht van rechtswege in de plaats te treden van de oorspronkelijke verkrijger.¹²⁸

De voortzettingstermijn voor de rechtsopvolger vangt aan op moment van overlijden van de oorspronkelijke verkrijger. Deze termijn wordt niet opgeschort ingeval de voortzetter overlijdt binnen de vijfjaarstermijn en de erfgenaam de onderneming voortzet. Dit betekent dat wanneer de eerste voortzetter na twee jaar overlijdt, de tweede voortzetter de onderneming nog drie jaar dient voort te zetten. Deze laatste voortzetter krijgt uit eigen hoofde ook een een voorwaardelijke vrijstelling van vijf jaar.¹²⁹

§ 2.14 Trouwen in gemeenschap van goederen

Een IB-ondernemer die trouwt in algehele gemeenschap van goederen staakt zijn onderneming niet, omdat de echtgeno(o)t(e) niet rechtstreeks is verbonden voor de verbintenissen van de onderneming. Hierdoor kan geen sprake zijn van ondernemerschap als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001. Het aangaan van een huwelijk in gemeenschap van goederen

¹²⁶ Art. 3.58 lid 1 Wet IB 2001.

¹²⁷ Fiscale Encyclopedie, art. 35e SW, aantekening 11.

¹²⁸ Art. 10 lid 6 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

¹²⁹ Fiscale Encyclopedie, art. 35e SW 1956, aantekening 16.3.

brengt wel met zich mee dat civielrechtelijk een overgang is van vermogen onder algemene titel. Het ondernemingsvermogen gaat immers tot de huwelijksgemeenschap behoren. Op grond van art. 10 lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting blijven de faciliteiten bij een overgang van vermogen krachtens huwelijksvermogensrecht van rechtswege in stand.¹³⁰ Een verzoek voor de toepassing van dit artikel is dus niet vereist.

De wetgever heeft in art. 10 lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting niet alleen rekening gehouden met de situatie waarin de verkrijger trouwt in algehele gemeenschap van goederen, maar ook met de situatie waarin de huwelijksgemeenschap wordt ontbonden en de nalatenschap binnen twee jaar na de ontbinding wordt verdeeld. De faciliteiten worden ook in dit geval gehandhaafd. Hierbij geldt als voorwaarde dat het ondernemingsvermogen moet worden toegedeeld aan de oorspronkelijke verkrijger.

§ 2.15 Wijziging in gerechtigdheid door verdeling

In beginsel wordt de verschuldigde erfbelasting bepaald op de sterftedatum en wordt er geen rekening gehouden met de verdelingen van de huwelijksgemeenschap en/of de nalatenschap.¹³¹ Art. 35f SW 1956 vormt hier echter een uitzondering op. Voor de berekening van de vrijstelling voor de BOR wordt namelijk rekening gehouden met de uiteindelijke gerechtigdheid tot het kwalificerend ondernemingsvermogen. Voorwaarde is dat de verdeling van de huwelijksgemeenschap en/of de nalatenschap binnen twee jaren na het overlijden van de erflater geschied. Indien bijvoorbeeld de onderneming wordt verkregen door twee erfgenamen, waarvan een van de erfgenamen besluit de onderneming niet voort te zetten, komen de faciliteiten in beginsel voor de helft te vervallen, namelijk voor het deel dat de onderneming niet meer wordt voortgezet. Dit faciliteitsverlies is niet in overeenstemming met het doel en de strekking van de regeling. De onderneming wordt immers geheel voortgezet. Op grond van art. 35f lid 1 SW 1956 wordt het faciliteitsverlies voorkomen. De eventuele toename van de gerechtigdheid van de verkrijger in de onderneming na de verdeling valt alsnog volledig onder de vrijstelling. De verkrijger waarvan de gerechtigdheid toeneemt, dient daartoe een verzoek te doen bij de inspecteur binnen acht maanden na de verdeling.¹³²

¹³⁰ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, 17 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20619.

¹³¹ HR 2 januari 1903, *PW* 9356.

¹³² Art. 35f lid 1 jo. lid 4 SW 1956.

Lid 2 van art. 35f SW 1956 bepaalt dat voor de toepassing van de BOR rekening wordt gehouden met de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap. Bij de verdeling van de huwelijksgemeenschap waarin de erflater gerechtigd is, wordt de vrijstelling niet opnieuw berekend ingeval de verkrijger de echtgenoot van de erflater is. Zonder deze bepaling zou het gehele ondernemingsvermogen bij de verdeling van de huwelijksgemeenschap volledig toegerekend kunnen worden aan de erflater, voorafgaand aan de verdeling van de nalatenschap. De nalatenschap van de erflater bestaat dan uit het gehele ondernemingsvermogen. De langstlevende verkrijgt bij de verdeling van de nalatenschap het gehele ondernemingsvermogen, terwijl de langstlevende tot zijn overlijden krachtens huwelijksvermogensrecht al gerechtigd was tot de helft van het vermogen.¹³³ De faciliteiten zijn in een dergelijk geval slechts van toepassing voor zover de langstlevende tot meer gerechtigd wordt dan dat zij al gerechtigd was op grond van de huwelijksgemeenschap. Deze bepaling is opgenomen om oneigenlijk gebruik te voorkomen.

§ 2.16 Voortzetten bij medegerechtigheid

In art. 35e lid 1 onderdeel d SW 1956 is bepaald dat de verkrijger van een medegerechtigdheid binnen de vijfjaarstermijn niet mag ophouden winst te genieten uit de medegerechtigdheid of een gedeelte daarvan. Op basis van de letterlijke tekst van de wet valt de schenking van de medegerechtigdheid door een commanditaire vennoot aan de beherend vennoot in beginsel niet onder de reikwijdte van de BOR. De medegerechtigde moet namelijk vijf jaar lang winst blijven genieten uit medegerechtigdheid. Hij kan echter niet voldoen aan deze eis omdat de cv tenietgaat. De verkrijger gaat winst uit onderneming genieten in plaats van uit de medegerechtigdheid. Volgens Heithuis zou de schenking van de commanditaire vennoot ook moeten vallen onder de reikwijdte van de BOR.¹³⁴ Hij stelt voor om de uitzonderingen in de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting uit te breiden met de schenking door de commanditaire vennoot aan de beherende vennoot. Deze mening van Heithuis wordt ook gedeeld door De Beer.¹³⁵ Volgens De Beer wordt de medegerechtigdheid door de schenking opgewaardeerd tot ondernemerschap. Juist deze handeling zou onder de vrijstelling moeten vallen.

¹³³ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 105.

¹³⁴ E.J.W. Heithuis in: S. Van den Kerkhof & P.L.C. Belzer, 'Verslag 35 e Fiscale Conferentie: Bedrijfsopvolging', *WFR* 2013/667, p. 4.

¹³⁵ A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', *WFR* 2015/1319, p. 8-9.

Mijns inziens zou beoordeeld moeten worden of dat er sprake is van een materiële voortzetting van de onderneming. Indien de commanditaire vennoot zijn medegerechtigdheid schenkt aan de beherend vennoot, wordt de onderneming materieel gezien voortgezet. Aangezien de beherend vennoot kwalificeert als een ondernemer, kan hij uit de medegerechtigdheid geen winst blijven genieten, omdat hij als ondernemer voortzet. Zolang er sprake is van een materiële voortzetting dient naar mijn mening de BOR in stand te blijven. Bovendien komt er bij een schenking door de commanditaire vennoot geen liquide middelen vrij om de verschuldigde schenkbelasting te voldoen. Ook op basis van de doelstelling van de BOR ben ik van mening dat bovengenoemde situatie niet mag leiden tot ophouden winst te genieten. Ik sluit mij derhalve aan bij de standpunten van Heithuis en De Beer. De wetgever zou deze omissie moeten herstellen.

§ 2.17 Tussenconclusie

Het voortzettingsvereiste ten aanzien van de winst uit onderneming is neergelegd in art. 35e lid 1 sub a SW 1956. De regeling houdt in dat de verkrijger gedurende de vijfjaarstermijn niet mag ophouden winst te genieten uit de onderneming. Wanneer de verkrijger ophoudt winst te genieten, wordt bepaald aan de hand van het stakingsbegrip dat worden gehanteerd binnen de inkomstenbelasting. Niet in alle gevallen is echter sprake van een gelijke behandeling met de inkomstenbelasting. Afwijkingen zijn mogelijk indien de ratio van de BOR dat rechtvaardigt. Op het voortzettingsvereiste zijn in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting enkele uitzonderingen opgenomen. In dergelijke gevallen is er sprake van een materiële voortzetting van de onderneming door de verkrijger. Slechts de juridische huls waarin de onderneming wordt gedreven wijzigt. Als een van deze gebeurtenissen zich voordoen, kan de verkrijger verzoek indienen bij de inspecteur zodat de faciliteiten worden voortgezet. Daarnaast heeft de wetgever nog andere uitzonderingen toegevoegd in de Uitvoeringsregeling die niet zullen leiden tot de intrekking van de faciliteiten, namelijk het overlijden van de verkrijger, het aangaan van een huwelijk van de verkrijger in gemeenschap van goederen en de verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap. In al deze gevallen hoeft er geen verzoek te worden gedaan bij de inspecteur. De faciliteiten blijven van rechtswege in stand.

Hoofdstuk 3: De voortzettingsvereisten in Vlaanderen

§ 3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is onderzoek gedaan naar de voortzettingsvereisten binnen de BOR in de SW 1956. Aan bod is gekomen hoe de voortzettingsvereisten in de wet zijn geformuleerd en in hoeverre deze eisen in overeenstemming zijn met de doelstelling van de BOR. Om een beter beeld te krijgen van de mogelijke aanpassingen van de voortzettingsvereisten zal ik een rechtsvergelijking maken tussen de voortzettingsvereisten in Nederland en Vlaanderen.

Allereerst zal ik in dit hoofdstuk de Vlaamse regeling beschrijven en vervolgens in hoofdstuk 4 deze regeling vergelijken met de Nederlandse BOR. De Vlaamse regeling zal ik net zoals de Nederlandse BOR enkel beschrijven vanuit de winstsfeer.

Allereerst zal in § 3.2 de gunstregeling in België worden beschreven. In § 3.3 zal ingegaan worden op doel en strekking en inhoud van de gunstregeling. De gunstregeling kent anders dan de regeling in Nederland geen bezitstermijn. Wel moet sprake zijn van kwalificerend ondernemingsvermogen (§ 3.4). Ook gelden er voortzettingsvereisten, alleen zijn deze anders ingevuld dan in Nederland. Hierop wordt ingegaan in § 3.5. Tot slot zal in § 3.6 een korte samenvatting worden gegeven van dit hoofdstuk.

§ 3.2 De gunstregeling in België

België bestaat uit drie Gewesten, namelijk het Vlaamse, Waalse en Brusselse Gewest. Elk Gewest kent haar eigen regels en tarieven met betrekking tot de successierechten. Elk Gewest kent dan ook haar eigen regels ten aanzien van de bedrijfsopvolging. In beginsel kan dan ook niet worden gesproken van een eenduidige bedrijfsopvolgingsregeling in België (hierna: gunstregeling). De gunstregelingen in de Gewesten vertonen echter met ingang van 1 januari 2017 veel overeenkomsten, omdat het Brusselse Gewest haar gunstregeling in zoverre heeft aangepast dat deze nagenoeg overeenkomt met de Vlaamse regeling.¹³⁶ Als gevolg van deze aanpassingen van het Brusselse Gewest zijn de gunsttarieven van de drie Gewesten momenteel aan elkaar gelijk. In het vervolg van mijn scriptie zal ik mijn onderzoek richten op de gunstregeling in het Vlaamse Gewest. Uit de praktijk blijkt immers dat de inwoners van

¹³⁶ Decreet van 29 december 2016, ed. 3, p. 91885.

Nederland het meest worden geconfronteerd met dit Gewest.¹³⁷ Het Vlaamse Gewest heeft de gunstregeling wettelijk geregeld in de Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna: VCF). Hierna zal aandacht worden besteed wat het doel en de strekking is van de Vlaamse gunstregeling en de inhoud van de gunstregeling (§ 3.3) en aan welke voorwaarden moet worden voldaan om voor de gunstregeling in aanmerking te komen.

§ 3.3 Doel en strekking en inhoud van de gunstregeling

De huidige Vlaamse gunstregeling is in 2012 in werking getreden. Het hoofddoel van de regeling is om de continuïteit van de onderneming in geval van een bedrijfsoverdracht te bevorderen en op die manier de werkgelegenheid te behouden.¹³⁸ Deze doelstelling kan volgens de Vlaamse decreetgever beter worden bewerkstelligd door ondernemers te stimuleren het bedrijf tijdens leven over te dragen aan de beoogde opvolger(s). Uit de onderzoeken van de Vlaamse decreetgever is namelijk gebleken dat de continuïteit van de onderneming juist in gevaar komt, ingeval de bedrijfsleider zijn ervaring, knowhow en contacten onvoldoende overbrengt aan de beoogde opvolger.¹³⁹ De ondernemer moet aan het denken worden gezet op welke manier hij het beste zijn onderneming kan overdragen en aan wie. Op die manier zal een betere en tijdige planning worden gemaakt ten aanzien van de bedrijfsoverdracht en kan de bedrijfsopvolger de onderneming in betere staat exploiteren, waardoor de kans op de continuïteit van de onderneming zal worden vergroot.

Om de bovenstaande doelstelling te realiseren, behandelt de Vlaamse decreetgever de verkrijging van een onderneming krachtens schenking gunstiger dan die krachtens erfrecht. Deze bevoordeling zal met zich mee moeten brengen dat een ondernemer eerder zal overgaan tot de overdracht van zijn onderneming tijdens leven.¹⁴⁰ De verkrijgingen krachtens schenking zijn in het Vlaamse Gewest derhalve geheel vrijgesteld, ongeacht de graad van verwantschap.¹⁴¹ Daarentegen worden de verkrijgingen krachtens erfrecht belast tegen twee verschillende tarieven.¹⁴² In geval van een overdracht aan personen in de rechte lijn of tussen echtgenoten of samenwonenden, geldt een tarief van 3%. Indien de onderneming aan andere

¹³⁷ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Bedrijfsopvolging in België en Duitsland', *WPNR* 2009/6808, p. 2.

¹³⁸ Parl. St. V1. Parl. 2011-2012, 1326/1 (Ontwerp van decreet en MvT), p. 24.

¹³⁹ Parl. St. V1. Parl. 2011-2012, 1326/1 (Ontwerp van decreet en MvT), p. 24.

¹⁴⁰ E. Spruyt, 'Successie- en schenkingsrechten – Vlaamse regering spoort ondernemers aan tot successieplanning', *Notariaat* 2011, afl. 16, p. 1-3.

¹⁴¹ Art. 2.8.6.0.3 § 1 VCF.

¹⁴² Art. 2.7.4.2.2 § 1 VCF.

personen dan hiervoor vermeld wordt overgedragen, geldt een hoger tarief van 7%. De voorwaarden voor de toepassing van het vrijgestelde tarief in geval van schenking is geheel identiek aan de voorwaarden van de toepassing van het verlaagde tarief voor de erfbelasting.¹⁴³ Hieronder een kort schematisch overzicht van de tarieven ten aanzien van de gunstregelingen krachtens schenking en vererving:

Figuur 1

OVERDRACHT	GUNSTTARIEF	NORMAAL TARIEF
Overlijden:		
Partners & rechte lijn	3% erfbelasting	3% tot 27%
Anderen	7% erfbelasting	30% tot 65%
Leven:		
Partners & rechte lijn	0% schenkbelasting	3% schenkbelasting
Anderen	0% schenkbelasting	7% schenkbelasting

§ 3.4 Voorwaarden aan het ondernemingsvermogen: Familiale onderneming

De gunstregeling is slechts van toepassing indien sprake is van een ‘familiale onderneming’. Het begrip familiale onderneming houdt het volgende in:¹⁴⁴

‘Een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de erflater en/of zijn echtgenoot of samenwonende, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend.’

Sonneveldt en De Kroon spreken van een persoonlijke exploitatie, indien de daadwerkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend door de erflater en/of zijn echtgenoot of samenwonende.¹⁴⁵ Dit betekent niet dat geen anderen bij de uitoefening van de onderneming betrokken mogen zijn. De uitoefening kan ook geschieden samen met anderen. Voorwaarde is dat de erflater en/of zijn echtgenoot of samenwonende persoonlijk betrokken zijn. Indien deze

¹⁴³ Art. 2.7.4.2.2 § 2 onderdeel 1 VCF en art. 2.8.6.0.3 § 2 onderdeel 1 VCF.

¹⁴⁴ Art. 2.7.4.2.2 § 2 onderdeel 1 VCF en art. 2.8.6.0.3 § 2 onderdeel 1 VCF.

¹⁴⁵ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, ‘Bedrijfsopvolging in België en Duitsland’, *WPNR* 2009/6808, p. 2. De visie van Sonneveldt en De Kroon wordt ook gedeeld door andere auteurs, zie o.a. J. Ruysseveldt, *De fiscale gids in schenken en erven*, Mechelen: Kluwer België 2012, p. 241, B. Cardoen, ‘Overdracht familiebedrijven: gunstregelingen in nieuw kleedje’, *Fiscoloog* 2012, afl. 1280, p. 5.

persoonlijke betrokkenheid ontbreekt en de onderneming onder leiding staat van een ander, is geen sprake van gekwalificeerd ondernemingsvermogen.¹⁴⁶ Met andere woorden, de schenker en/of zijn echtgenoot of samenwonende dienen actief te zijn betrokken in de onderneming. Dit heet de zogenaamde activiteitsvoorwaarde.

De gunstregeling is enkel van toepassing op beroepsmatig geïnvesteerde activa in de familiale onderneming.¹⁴⁷ De schenkingen en verervingen van alle roerende en onroerende goederen vallen hiermee onder de gunstregeling, zoals machines, landbouwgronden en gereedschappen, die bij een eenmanszaak/maatschap worden gebruikt.¹⁴⁸ Onder beroepsmatig geïnvesteerde activa vallen ook de ondernemingsactiva van de echtgeno(o)t(e), die onder zijn/haar eigen huwelijksvermogen toebehoren en die worden gebruikt in de onderneming.¹⁴⁹ Onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoningen worden aangewend of zijn bestemd, worden uitgesloten van de gunstregeling.¹⁵⁰ De aanwending van het onroerend goed tot bewoning mag enkel bijkomstig zijn aan het beroepsgebruik en zal per situatie beoordeeld moeten worden.¹⁵¹ Ook het uitsluitend beheer van onroerende goederen is uitgesloten.¹⁵² In al deze gevallen is geen sprake van uitoefening van een economische activiteit, die vereist is bij een familiale onderneming.¹⁵³

Indien sprake is van een familiale onderneming vallen de volle eigendom, de blote eigendom en het vruchtgebruik van de activa onder het vrijgestelde/verlaagde tarief.¹⁵⁴ Het maakt daarbij niet uit aan wie deze activa worden geschonken, aan één begiftigde of meerdere begiftigden en hoeveel er wordt geschonken per schenking.¹⁵⁵ Wel dient bij eventuele meerdere schenkingen steeds de eis van de familiale onderneming per schenking te worden getoetst. Dit is van belang voor de toepassing van de gunstregeling. De schenking van

¹⁴⁶ A. Verbeke, F. Bruyssens en H. Derycke, *Alternatieve vormen van vermogensplanning*, Handboek Estate Planning, Algemeen deel 7, Brussel: Larcier 2010, p. 199. Ruysseveldt, *De fiscale gids in schenken en erven*, Mechelen: Kluwer België 2012, p. 241.

¹⁴⁷ Art. 2.7.4.2.2 § 1 onderdeel 1 VCF en art. 2.8.6.0.3 § 1 onderdeel 1 VCF.

¹⁴⁸ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

¹⁴⁹ S. Saeij, 'Schenking van een familiale onderneming in Vlaanderen', *Melkveebedrijf magazine* september 2015, nr. 8.

¹⁵⁰ Art. 2.7.4.2.2 § 1 onderdeel 1 VCF en art. 2.8.6.0.3 § 1 onderdeel 1 VCF.

¹⁵¹ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

¹⁵² Besliss. 20 februari 2011, Rep. RJ, R 149/bis/01-01.

¹⁵³ Hof van Cassatie van 15 oktober 1998, Arr. Cass. 1998, 445.

¹⁵⁴ Art. 2.7.4.2.2 § 1 onderdeel 1 VCF (erfbelasting: verlaagde tarief) en art. 2.8.6.0.3 § 1 onderdeel 1 VCF (schenking: vrijgestelde tarief).

¹⁵⁵ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

een gedeelte van de activa waarbij sprake is van een familiale onderneming, is geheel vrijgesteld. Bij een eventuele tweede schenking, dient nog steeds sprake te zijn van een familiale onderneming, wil de vrijstelling van toepassing zijn.¹⁵⁶ Er is in ieder geval geen sprake van een familiale onderneming bij een volgende schenking, indien de reeds essentiële bestanddelen van een onderneming eerder zijn weggeschonken, zoals het volledige klantenbestand.¹⁵⁷ In een dergelijk geval kan geen sprake meer zijn van een onderneming die wordt geëxploiteerd door de schenker. De gunstregeling is dan niet van toepassing op de opvolgende schenkingen, waardoor de schenking wordt belast tegen het normale tarief van art. 2.7.4.1.1 § 1 VCF. Wel kan het klantenbestand onder toepassing van de gunstregeling, op zijn beurt weer worden geschonken door de begiftigde, mits uiteraard opnieuw is voldaan aan de eis van de familiale onderneming.

§ 3.5 De voortzettingsvereisten

Nu duidelijk is geworden aan welke eisen een familiale onderneming moet voldoen om in aanmerking te komen voor de gunstregeling, is het van belang om te onderzoeken wanneer de regeling komt te vervallen. Het Vlaamse Gewest stelt net zoals de Nederlandse wetgever eisen aan het behouden van de gunstregeling. Het verlaagde tarief wordt slechts behouden indien de familiale onderneming voldoet aan de voortzettingsvereisten.

Het Vlaamse Gewest past een voortzettingstermijn toe van drie jaar.¹⁵⁸ Na afloop van de driejaarstermijn controleert de Vlaamse Belastingdienst of is voldaan aan de gestelde voorwaarden voor de gunstregeling.¹⁵⁹ Indien niet is voldaan aan de voorwaarden, wordt de verkrijging krachtens schenking of vererving belast tegen het normale tarief. Ingeval de voortzetter zelf constateert dat hij gedurende de voortzettingstermijn niet meer voldoet aan de voorwaarden van de gunstregeling, kan hij dit melden via een formulier bij de Vlaamse Belastingdienst.

De onderneming dient gedurende de periode van drie jaar te voldoen aan de activiteitsvoorwaarde: de activiteiten van de familiale onderneming dienen na de schenking of vererving minimaal drie jaar ononderbroken te worden voortgezet.¹⁶⁰ De oorspronkelijke

¹⁵⁶ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

¹⁵⁷ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

¹⁵⁸ Art. 2.7.4.2.3 § 1 VCF en art. 2.8.6.0.6 § 1 VCF.

¹⁵⁹ Art. 2.7.4.2.3 § 1 VCF.

¹⁶⁰ Art. 2.7.4.2.3 § 1 VCF en art. 2.8.6.0.6 § 1 VCF.

activiteit hoeft daarbij niet te worden behouden.¹⁶¹ Het is voldoende wanneer de onderneming één van de kwalificerende activiteiten uitvoert zoals bedoeld in art. 2.7.4.2.2 § 2 VCF. Zo mag een handelsactiviteit worden vervangen door een landbouwactiviteit.¹⁶² Volgens Hoogeveen kan hierdoor moeilijk worden gesproken van een faciliteit voor een bedrijfsopvolging.¹⁶³

Ook is het niet van belang dat de oorspronkelijke verkrijger de activiteiten gedurende de voortzettingstermijn voortzet. De schenking van activa aan een kind dat niet actief betrokken is bij de onderneming, is hierdoor mogelijk. De mogelijkheid tot wijziging van de oorspronkelijke verkrijger, maakt het tevens mogelijk dat de onderneming gedurende de periode van drie jaar kan worden vervreemd of worden verhuurd aan een ander.¹⁶⁴

Doorslaggevend voor de gunstregeling is dat de koper of huurder blijft voldoen aan de gestelde voorwaarden van een familiale onderneming en dat de geschonken activa wordt gebruikt in de onderneming. De achterliggende gedachte hiervan is dat de koper de onderneming blijft voortzetten, waardoor de werkgelegenheid in stand blijft.¹⁶⁵ Uiteraard dient de koper zijn belastingaangifte te overhandigen aan de Vlaamse Belastingdienst, die controle zal uitvoeren of de koper heeft voldaan aan de activiteitsvoorwaarde. Indien hieraan niet is voldaan, zal de verkrijger alsnog niet in aanmerking komen voor de gunstregeling.

Doordat de verkrijger vrij is om de onderneming over te dragen aan een derde, komt het familiere karakter van de onderneming volgens Hoogeveen in gevaar.¹⁶⁶ De verkoop kan volgens haar ertoe leiden dat geen sprake meer is van een familiale onderneming, omdat de overdracht buiten de familiale sfeer plaatsvindt. Het lijkt erop dat de Belgische wetgever de continuïteit van de onderneming belangrijker acht dan de eis van familiale onderneming.¹⁶⁷

Tevens vormen reorganisaties van ondernemingen tijdens de voortzettingstermijn geen belemmering voor de toepassing van de gunstregeling.¹⁶⁸ Dit betekent dat de ondernemer

¹⁶¹ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

¹⁶² J. Decuyper en J. Russeveldt, *Successierechten 2008/2009*, Mechelen: Kluwer, 2008, p. 904.

¹⁶³ M.J. Hoogeveen, 'Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland', *VEP* 2012(5), § 6.3, p. 25.

¹⁶⁴ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 5.1.1.

¹⁶⁵ J. Decuyper en J. Russeveldt, *Successierechten 2008/2009*, Mechelen: Kluwer, 2008, p. 909.

¹⁶⁶ M.J. Hoogeveen, 'Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland', *VEP* 2012(5), § 6.3, p. 24.

¹⁶⁷ B. De Groote, S. Van Bree en E. Verkest, 'Vlaamse decreetgever hertekent het fiscaal kader voor de overdracht van familiebedrijven – eerste verkenning van de nieuwe regeling en evaluatie vanuit de beleidsdoelstellingen', *TEP* 2012, afl. 2-3, p. 76.

¹⁶⁸ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 4.

zijn onderneming kan inbrengen in een vennootschap, zonder dat de gunstregeling komt te vervallen. Van belang is dat na een eventuele reorganisatie er nog steeds sprake is van een familiale onderneming.

De VCF is niet voorzien van een algemene tegenbewijsregeling die ten goede zou kunnen komen aan de voortzetter, ingeval hij door overmacht de onderneming niet meer kan voortzetten.¹⁶⁹ Dit brengt met zich mee dat de vrijstelling zal worden ingetrokken ingeval de ondernemer bijvoorbeeld failliet gaat. Hierdoor zal de voortzetter het gewone tarief voor schenkbelasting moeten betalen.

In de vorige paragraaf is aan bod gekomen dat de gunstregeling niet van toepassing is op onroerende goederen die hoofdzakelijk bestemd zijn tot bewoning. Vanzelfsprekend wordt niet voldaan aan de voortzettingseis indien onroerende goederen, die met toepassing van het verlaagde tarief zijn overgedragen, gedurende de drie jaar hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of bestemd. Dit is uiteraard een anti-misbruikbepaling. De verkrijger kan immers met het oog op de gunstregeling het onroerende goed tijdelijk een ander beroepsbestemming geven en na het verkrijgen van de vrijstelling het onroerend goed in privé gaan gebruiken.¹⁷⁰ De voorwaarden voor de onroerende goederen worden per kadastraal perceel of per gedeelte van kadastraal perceel beoordeeld.¹⁷¹

§ 3.6 Tussenconclusie

Net zoals Nederland kent ook België faciliteiten voor de bedrijfsopvolging, namelijk de gunstregelingen. Elk Gewest in België is voorzien in een eigen gunstregeling ten aanzien van de faciliteiten. Het Vlaamse Gewest heeft de gunstregeling opgenomen in de VCF met als hoofddoel, het bevorderen van de continuïteit van de onderneming in geval van een bedrijfsovername en het behouden van de werkgelegenheid. Deze doelstelling kan volgens de Vlaamse Decreetgever beter worden nagestreefd door bedrijfsovernames tijdens leven beter te behandelen dan bedrijfsovernames na overlijden. De schenkingen van ondernemingen zijn derhalve geheel vrijgesteld voor de schenkbelasting en de verervingen van ondernemingen belast tegen 3% en 7% respectievelijk voor overdracht aan personen in rechte lijn of tussen

¹⁶⁹ S. Saeij, 'Schenking van een familiale onderneming in Vlaanderen', Melkveebedrijf magazine september 2015, nr. 8.

¹⁷⁰ Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 5.1.2.

¹⁷¹ Art. 169bis W.Reg.

echtgenoten of samenwonen en voor overdracht aan personen dan aan andere hiervoor genoemde personen.

Om in aanmerking te komen voor de gunstregeling dient allereerst sprake te zijn van een familiale onderneming. Dit is kort gezegd een onderneming die persoonlijk wordt geëxploiteerd door de schenker/erflater en of zijn echtgenoot of samenwonende in de vorm van een eenmanszaak/maatschap. De beroepsmatig geïnvesteerde activa in de familiale onderneming kunnen onder toepassing van de gunstregeling vrijgesteld worden geschonken. De vrijstelling is echter pas definitief op het moment dat is voldaan aan de voortzettingsvereisten. Eerste voorwaarde is dat de onderneming ononderbroken minstens drie jaar lang moet worden voortgezet. Gedurende de voortzettingstermijn is het mogelijk dat na de schenking de oorspronkelijke verkrijger en de oorspronkelijke activiteiten wijzigen. Beide gebeurtenissen vormen geen belemmering voor het behouden van de gunstregeling. Van belang is dat de activiteiten drie jaar worden voortgezet; wie dat doet is irrelevant. Tevens mogen onroerende goederen na de schenking niet van bestemming wijzigen. Dit betekent dat indien een onroerend goed na de schenking hoofdzakelijk wordt bestemd als bewoning, de gunstregeling niet meer van toepassing zal zijn. In een dergelijk geval is het gewone schenkbelastingtarief verschuldigd.

Hoofdstuk 4: Rechtsvergelijking voortzettingsvereisten Vlaanderen en Nederland

§ 4.1 Inleiding

Nu duidelijk is geworden aan welke voortzettingsvereisten een ondernemer in Nederland en het Vlaamse Gewest moet voldoen in geval van een bedrijfsoverdracht en wat de doelstelling van de vrijstelling en de gunstregeling is, zal in dit hoofdstuk een rechtsvergelijking worden gemaakt tussen de voortzettingsvereisten in Vlaanderen en Nederland. In het kader van mijn probleemstelling zal ik de rechtsvergelijking beperken tot de doelstelling van de faciliteiten en de voortzettingsvereisten in de winstsfeer.

In § 4.2 zullen de verschillen en de eventuele overeenkomsten tussen beide regelingen ten aanzien van de doelstelling worden besproken. In § 4.3 wordt ingegaan op het verschil in de voortzettingstermijn tussen Nederland en Vlaanderen. § 4.4 handelt over de voortzetter en § 4.5 over de eisen aan het voortzetten van de activiteiten. Het hoofdstuk zal ik afsluiten met een tussenconclusie in § 4.6.

§ 4.2 Doelstelling van de faciliteit

Allereerst is het belangrijk om op te merken dat de doelstellingen van de faciliteiten tussen Vlaanderen en Nederland nagenoeg identiek zijn aan elkaar. In Nederland is de BOR ingevoerd om te voorkomen dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt, doordat liquiditeiten aan de onderneming worden onttrokken om de verschuldigde schenk- of erfbelasting te betalen. Tevens dient een bijdrage geleverd te worden aan de economische bedrijvigheid en moeten de werkgelegenheid worden behouden.¹⁷² De Vlaamse regeling kent eenzelfde doelstelling, namelijk het waarborgen van de continuïteit van de onderneming en het behouden van de werkgelegenheid.¹⁷³

Er zijn echter ook verschillen. In de parlementaire geschiedenis van de Nederlandse regeling is expliciet vermeld dat de regeling enkel bedoeld is voor reële bedrijfsopvolgingen. Er is beoogd om meer aan te sluiten bij de economische praktijk en zo min mogelijk verschil uit te maken tussen de bedrijfsoverdrachten bij leven en overlijden.¹⁷⁴

¹⁷² Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 4.

¹⁷³ Parl. St. V1. Parl. 2011-2012, 1326/1 (Ontwerp van decreet en MvT), p. 24.

¹⁷⁴ Kamerstukken II 2008-2009, nr. 31 930, nr. 3, p. 4.

Een bedrijfsoverdracht tijdens leven wordt derhalve gelijk behandeld als een bedrijfsoverdracht na overlijden. Vlaanderen heeft echter met ingang van 2012 een belangrijke wetswijzing aangebracht door verkrijgingen krachtens erfrecht minder gunstig te behandelen dan verkrijgingen krachtens schenking. De beweegreden daarvan is geweest om ondernemers te stimuleren hun bedrijfsoverdracht tijdens leven beter te plannen. Deze doelstelling zal volgens de Vlaamse decreetgever een versterking bieden aan de hoofddoelstelling, namelijk het waarborgen van de continuïteit van een onderneming. Deze visie van de Vlaamse decreetgever deel ik ook. Een ondernemer wordt gestimuleerd om na te denken hoe hij zijn onderneming kan overdragen. Op die manier zal een betere basis ontstaan voor de voortzetting en zal de doelstelling eerder worden behaald. De Nederlandse regering heeft overigens ook geconstateerd dat bij een slechte of niet tijdige overdracht de doelstelling van de BOR in de knel kan komen en biedt om die reden een aantal faciliteiten om de bedrijfsoverdracht te vergemakkelijken¹⁷⁵, zoals het overdrachtspakket via de Kamers van Koophandel.¹⁷⁶ Dit is een handleiding die het proces van de bedrijfsoverdracht zou moeten vergemakkelijken. Ook heeft de regering de borgstellingsregeling ingevoerd, waarmee de startende kleine ondernemers financiering kunnen aanvragen en de overheid borg komt te staan voor de gevraagde financiering. Deze kan ook worden ingezet bij een bedrijfsovername, maar is daar niet specifiek voor geschreven.

Het verschil met de Vlaamse regeling is dat Nederland geen wettelijke bepalingen heeft opgenomen om de bedrijfsoverdracht tijdens leven meer te stimuleren, behoudens art. 35f SW 1956. Dit wetsartikel bevat een bepaling die het voor de langstlevende echtgenoot mogelijk maakt om zijn deel van het ondernemingsvermogen met toepassing van de faciliteiten over te dragen bij het zogenoemde eerste overlijden. Door rekening te houden met de verdeling van de huwelijksgemeenschap en de nalatenschap binnen twee jaren na het overlijden van de erflater, kan bij leven de gehele bedrijfsopvolging gestalte worden gegeven en wordt geen faciliteitsverlies geleden.

Verder faciliëren de faciliteiten in Vlaanderen enkel familiebedrijven. In Nederland zijn de faciliteiten bedoeld voor reële bedrijfsopvolgingen.¹⁷⁷ In Nederland is het niet vereist dat sprake moet zijn van een familiere onderneming. Voor de faciliteiten in Nederland komen alle

¹⁷⁵ M.J. Hoogeveen, 'Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland', *VEP* 2012(5), § 6.3, p. 15.

¹⁷⁶ Kamerstukken II 2008-2009, 31 700 XIII, nr. 7, p. 2.

¹⁷⁷ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 17 en art. 35b lid 5 SW 1956.

ondernemingen voor de BOR in aanmerking, waarbij kleinere ondernemingen iets meer van de faciliteit profiteren dan de grote. Dit laatste blijkt uit het bedrag waarop de 100%-vrijstelling van toepassing is, namelijk tot een bedrag van maximaal € 1.084.851 per objectieve onderneming.

Vanzelfsprekend zal een bedrijfsoverdracht veelal plaatsvinden binnen de familiesfeer. Als bijvoorbeeld de vader komt te overlijden, zal de onderneming in de meeste gevallen door de partner of het kind worden voortgezet. In een dergelijk geval richt de regeling zich naar haar aard op familierelaties.¹⁷⁸ Indien de onderneming niet binnen de familiesfeer wordt voortgezet, is de BOR echter ook van toepassing. Volgens Hoogeveen kunnen betalingsproblemen zich ook voordoen buiten de familiesfeer en is het daarom niet terecht om een dergelijke voorwaarde te stellen voor de toepassing van de BOR.¹⁷⁹ Ik sluit mij aan bij dit standpunt. De doelstelling van de regeling is om de continuïteit van de onderneming te waarborgen na een eventuele onttrekking van liquiditeiten aan het ondernemingsvermogen. Ingeval de onderneming door iemand anders dan een familielid wordt voortgezet, kunnen liquiditeitsproblemen zich nog steeds voordoen. Een dergelijke eis zou derhalve ertoe leiden dat een reële bedrijfsopvolging van de regeling wordt uitgesloten.

§ 4.3 De voortzettingstermijn

Opvallend aan de voortzettingsvereisten in Vlaanderen is dat de duur van de voortzettingstermijn korter is dan in Nederland. In Nederland geldt een voortzettingstermijn van vijf jaar, terwijl in Vlaanderen een driejaarstermijn geldt. Een onderbouwing van de wetgever van de Nederlandse voortzettingstermijn ontbreekt. Nergens blijkt dat de doelstelling van de faciliteiten met een vijfjarige voortzettingstermijn wordt behaald.¹⁸⁰ Hetzelfde heeft te gelden voor de driejaarstermijn in Vlaanderen.

De faciliteiten in Nederland zijn bedoeld om enkel reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. Voor een 'reële bedrijfsopvolging' kan een voortzettingsvereiste niet ontbreken. Ik acht het dan ook juist dat in art. 35e SW 1956 voortzettingsvereisten zijn opgenomen. Een absolute

¹⁷⁸ Kamerstukken II 2008-2009, 31 700 XIII, nr. 7, p. 2.

¹⁷⁹ M.J. Hoogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2004, § 4.6.1.1, p. 130.

¹⁸⁰ Zie voor opinie S.A.M de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Alle knelpunten opgelost?', *WPNR* 2009/6802, p. 6. Volgens schrijfster is geen onderzoek gedaan in hoeveel gevallen een onderneming in het zesde jaar is verkocht.

voortzettingstermijn is echter niet vereist. Een dergelijke termijn maakt de bedrijfsopvolging niet meer of minder reëel. Zo stellen De Beer en Hoogeveen dat gelet op de hoogte van de vrijstelling het gerechtvaardigd is om een voortzettingstermijn te hanteren, maar dat een ‘harde’ voortzettingstermijn echter niet is vereist om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.¹⁸¹ Volgens hen zou getoetst moeten worden of het geheel van rechtshandelingen gericht is op een overdracht dan wel beëindiging van ondernemingsactiviteiten na de verkrijging, de zogenaamde ‘motieftoets’. Deze toets moet bepalen of sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Een volledige rechtvaardiging bereiken, blijft lastig. Ik sluit mij aan bij het standpunt van De Beer en Hoogeveen. De voortzettingstermijn is bij de beoordeling van een reële bedrijfsopvolging irrelevant, maar wel van belang om misbruik te voorkomen.¹⁸²

Zwemmer pleit voor een voortzettingstermijn langer dan vijf jaar.¹⁸³ Hij maakt daarbij een vergelijking met de Natuurschoonwet 1928 waarbij een voortzettingstermijn wordt gehanteerd van 25 jaar. Als een natuurlijk persoon of rechtspersoon een gerangschikt landgoed verkrijgt, kan deze beroep doen op de vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting.¹⁸⁴ Voorwaarde is dat het landgoed minimaal 25 jaar in bezit wordt gehouden en het landgoed minimaal 25 jaar gerangschikt blijft. Indien hieraan niet wordt voldaan, moet alsnog schenk- of erfbelasting worden betaald.

Ten aanzien van de voortzettingsvereisten van art. 35e SW 1956 is het volgens Hoogeveen meer juist om een onbeperkte voortzettingstermijn te hanteren.¹⁸⁵ Een enkele tijdverloop zou geen obstakel moeten zijn voor het afzien van de belastingclaim. Indien bijvoorbeeld op enig tijdstip de onderneming wordt verkocht, dienen de faciliteiten direct te vervallen. Het moment van de staking geldt dan als het realisatiemoment.

Mijns inziens zijn de voortzettingstermijnen van zowel Nederland als België van korte duur en een onbeperkte voortzettingstermijn te lang. Dit laatste zal naar mijn mening kunnen leiden tot ongewenste situaties. Een voortzetter wordt immers in een dergelijke situatie gedwongen om de onderneming oneindig voort te zetten. Met name de eis in Nederland, dat de

¹⁸¹ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, ‘Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging’, *TFO* 2019/160.5.

¹⁸² Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 13, p. 3.

¹⁸³ J.W. Zwemmer, ‘De heffing van successie- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging’, *WPNR* 2004/6576

¹⁸⁴ Art. 7 Natuurschoonwet 1928.

¹⁸⁵ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, paragraaf 9.3.3.3.

oorspronkelijke verkrijger de oorspronkelijk verkregen onderneming moet voortzetten, zal een oneindige voortzetting heel lastig maken. Stevens stelt voor om een voortzettingstermijn te hanteren voor de duur van tien jaar.¹⁸⁶ Dit zal ervoor zorgen dat de BOR enkel reële bedrijfsopvolgingen faciliteert. Naar mijn mening is dit een goede oplossing. Een voortzettingstermijn van tien jaar zal er niet voor zorgen dat er (meer) reële bedrijfsopvolgingen worden gefacilieerd maar zal mede gelet op de omvang van de faciliteit misbruik voorkomen.

§ 4.4 De voortzetter

In Vlaanderen is het mogelijk de onderneming gedurende de voortzettingstermijn over te dragen aan een ander. Doorslaggevend is dat de activiteiten van de onderneming ononderbroken worden voortgezet. In geval van een overdracht binnen de driejaarstermijn, gaat dit voortzettingsvereiste over op de overnemer. In Nederland kan de verkrijger binnen de vijfjaarstermijn niet vervangen worden door een ander. De oorspronkelijke verkrijger dient de onderneming voort te zetten. Vlaanderen is dus minder streng hierover. In eerste instantie zou het beter kunnen uitpakken voor de continuïteit van een onderneming dat de verkrijger gedurende de voortzettingstermijn van persoon kan veranderen. Te denken valt aan de situatie dat de verkrijger onvoldoende in staat is, door bijvoorbeeld onvoldoende kennis of ervaring, om de onderneming voort te zetten. In de praktijk kan het in een dergelijk geval beter uitpakken dat iemand anders dan de oorspronkelijke verkrijger de onderneming voortzet, zodat de kans dat de onderneming in stand blijft wordt vergroot en in samenhang daarmee de werkgelegenheid behouden blijft.

Indien de onderneming binnen de voortzettingstermijn wordt verkocht en de verkregen middelen niet worden geherinvesteerd in een onderneming, komen er liquide middelen vrij. In een dergelijk geval zouden de faciliteiten naar mijn mening moeten worden ingetrokken. Met de opbrengst kan de verschuldigde erf- of schenkbelasting immers worden voldaan, terwijl de BOR juist in leven is geroepen om liquiditeitsproblemen bij een onderneming te voorkomen.¹⁸⁷ Naar mijn mening is de Nederlandse regelgeving in vergelijking met de Vlaamse regeling beter in overeenstemming met de doelstelling van de faciliteiten omtrent de

¹⁸⁶ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, paragraaf 9.3.3.3.

¹⁸⁷ Zie Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen'*, Dissertatie Rotterdam, Rotterdam: Erasmus University Rotterdam 2013, p. 215.

wijziging van de oorspronkelijke verkrijger gedurende de voortzettingstermijn. Ingeval de verkrijger de opbrengst van de verkoop investeert in de aanschaf van een onderneming, zouden de faciliteiten naar mijn mening niet moeten worden ingetrokken. Door een herinvestering wordt niet de oorspronkelijke onderneming voortgezet, maar is wel sprake van een voortgezette ondernemerschap. Het kwalificerende ondernemingsvermogen blijft nog steeds kwalificeren als ondernemingsvermogen. Dit standpunt is wellicht in strijd met de doelstelling van de regeling, maar in mijn ogen noodzakelijk om de ondernemer meer bewegingsruimte te bieden.

In Vlaanderen is het vereist dat de erflater en/of zijn echtgenoot of samenwonende persoonlijk betrokken zijn bij de onderneming. In Nederland is deze eis nergens expliciet benoemd. Het is voldoende dat de verkrijger als ondernemer of medegerechtigde blijft kwalificeren gedurende de vijfjaarstermijn. Zolang de verkrijger rechtstreeks is verbonden aan de verbintenissen van de onderneming en hij diegene is voor wiens rekening de onderneming wordt gedreven, blijft hij als ondernemer kwalificeren. De ontbreking van de eis van persoonlijke betrokkenheid in de onderneming in Nederland, biedt de ondernemer uiteraard wat meer ruimte om aanpassingen te doen binnen de onderneming. De verkrijger kan bijvoorbeeld besluiten om iemand te machtigen om namens hem verbintenissen aan te gaan voor de onderneming. Zolang de verkrijger blijft kwalificeren als een ondernemer, blijven de faciliteiten in stand. In Vlaanderen kan de gunstregeling daarentegen worden ingetrokken omdat in een dergelijk geval de eis van de persoonlijke betrokkenheid ontbreekt. De objectieve onderneming wordt voortgezet, al dan niet door middel van de persoonlijke betrokkenheid van de verkrijger. Mijns inziens sluit de Nederlandse regelgeving beter aan met de doelstelling van de faciliteiten. De verkrijger houdt niet op met winst te genieten uit de onderneming. Hierdoor bestaat er geen grond om de BOR in te trekken.

§ 4.5 Het voortzetten van de activiteiten

Een verkregen onderneming mag voor de toepassing van de BOR gedurende de voortzettingstermijn niet van identiteit wijzigen. Dit betekent dat de verkrijger niet zomaar over kan gaan tot een wijziging in de bedrijfsvoering. De verplaatsing van de onderneming is daarmee enkel mogelijk indien de identiteit van de onderneming na de verplaatsing niet wijzigt. Indien de identiteit wel is gewijzigd, zal dat leiden tot de (gedeeltelijke) intrekking van de vrijstelling. Het doel van de voortzettingseis is dat enkel de oorspronkelijke onderneming wordt gefacilieerd. Vlaanderen is minder streng hierover. Een onderneming kan

zijn activiteiten wijzigen. Van belang is dat de activiteiten niet worden onderbroken binnen de driejaarstermijn. Op die manier zal volgens de Vlaamse decreetgever de werkgelegenheid niet verloren gaan. Het ‘ononderbroken’ voortzetten van de activiteiten brengt met zich mee dat een tijdelijke stillegging niet mogelijk is. Te denken valt bijvoorbeeld aan de situatie dat de activiteiten tijdelijk worden stilgelegd om vervolgens nieuwe activiteiten te starten. Dit strookt mijns inziens niet met de doelstelling van de faciliteit. In een dergelijk geval worden de activiteiten immers gestaakt om nieuwe activiteiten te starten, met andere woorden om de onderneming te continueren. In Nederland wordt niet expliciet gesproken over het ononderbroken voortzetten van activiteiten. Echter, het onderbreken van activiteiten kan in Nederland ook problemen opleveren, omdat de identiteit van de onderneming niet mag wijzigen.¹⁸⁸

Los van de ononderbrokenheidseis is een activiteitenwijziging of een verplaatsing van de onderneming in Vlaanderen steeds mogelijk. Mijns inziens zou Nederland een voorbeeld kunnen nemen aan de Vlaamse regelgeving. Als de ondernemer bijvoorbeeld meer affiniteiten heeft met landbouwactiviteiten dan handelsactiviteiten, zou hij zijn activiteiten mogen wijzigen binnen de voortzettingstermijn. In een dergelijk geval wordt in strijd gehandeld met de doelstelling van regeling omdat de oorspronkelijke onderneming niet meer wordt voortgezet. Naar mijn mening zou de BOR echter niet moeten ingetrokken bij een activiteitenwijziging. De verkrijger wordt belemmerd om zijn onderneming vrij uit te oefenen terwijl hij nog steeds kwalificeert als een ondernemer en het ondernemingsvermogen nog steeds kwalificeert voor de BOR. Bovendien komen er ook geen liquide middelen vrij die niet worden geherinvesteerd. Enige versoepeling van de regeling zal daarom op zijn plaats zijn.

Overigens wordt in Vlaanderen geen uitzondering gemaakt op de voorwaarde dat de onderneming ononderbroken moet worden voortgezet. Dit betekent dat in geval van overmachtsituaties de faciliteiten in beginsel zullen worden ingetrokken, bijvoorbeeld in geval van overlijden of het faillissement van de voortzetter. In geval van overlijden van de verkrijger worden de faciliteiten niet ingetrokken, mits de onderneming door de erfgenaam wordt voortgezet. In Vlaanderen heerst er kritiek over het niet bestaan van uitzonderingen.¹⁸⁹

¹⁸⁸ HR 19 maart 2010, nr. 08 01448, BNB 2010/213.

¹⁸⁹ Zie o.a. J. Lemmens en E. Smet, ‘Schenking en vererving van familiale ondernemingen en vennootschappen: quid nove sub sole?’, *Acc. Bedr. M.* 2013, afl. 4, p. 17-28 en S. Van Wayenberghe, ‘Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen’, *NFM* 2012, afl. 2, p. 53-56.

Nederland kent daarentegen wel uitzonderingen op de voortzettingsvereisten. Indien de voortzetter komt te overlijden, worden de faciliteiten niet ingetrokken mits de verkrijgers krachtens erfrecht de voortzettingstermijn vol maken. Dit is ook het geval in Vlaanderen, echter daar is geen expliciet wetsartikel opgenomen dat het overlijden van de voortzetter geen belemmering vormt voor de BOR. Ook de staking van een onderneming door overheidsingrijpen vormt een uitzondering in Nederland waarbij de faciliteiten in stand worden gehouden. De situatie De BOR in Nederland is derhalve beter voorzien in onvoorzienbare situaties, maar in mijn ogen nog steeds voor verbetering vatbaar. Ook in andere gevallen, waarin de verkrijger niet meer in staat is om de activiteiten voort te zetten, zouden de faciliteiten verleend moeten worden. Gedacht kan worden aan het faillissement van de ondernemer.¹⁹⁰

§ 4.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is een rechtsvergelijking gemaakt tussen de voortzettingsvereisten in Vlaanderen en Nederland. Aan bod is gekomen wat de verschillen en de overeenkomsten zijn tussen beide regelingen. De doelstelling van beide regelingen zijn identiek aan elkaar, namelijk de continuïteit van de onderneming waarborgen en de werkgelegenheid behouden. Echter, de manier van aanpak van Nederland als Vlaanderen om de voorgaande doelstelling te bewerkstelligen, zijn niet aan elkaar gelijk. Vlaanderen heeft ervoor gekozen om overdrachten tijdens leven beter te behandelen dan na overlijden. Dit is gebeurd om ondernemers te stimuleren voor een betere en tijdige planning. De schenking van een onderneming is in Vlaanderen derhalve geheel vrijgesteld en overdrachten krachtens vererving belast tegen het verlaagde tarief van 3% en 7%. De BOR in Nederland maakt daarentegen geen onderscheid in de tarieven. Of de onderneming nou krachtens schenking of vererving wordt verkregen, beide vormen van bedrijfsopvolgingen komen in aanmerking voor dezelfde vrijstelling. Ook komen in Nederland alle ondernemingen in aanmerking voor de BOR, terwijl in Vlaanderen de gunstregeling enkel is bedoeld voor familiare ondernemingen. Opvallend aan het voortzettingsvereiste is dat de Vlaamse regeling een voortzettingstermijn kent van drie jaar en Nederland van vijf jaar. Waarom de Nederlandse wetgever heeft gekozen voor een

¹⁹⁰ A.M.A. de Beer, 'Enkele kanttekeningen bij herziene bedrijfsopvolgingsregeling voor aanmerkelijkbelang aandelen', *WFR* 2009/1303, § 7.2.3.

vijfjarige termijn is nergens onderbouwd. Diverse auteurs pleiten voor een langere voortzettingstermijn, om op die manier slechts reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.¹⁹¹

Enerzijds blijkt dat de Vlaamse regeling veel soepeler omgaat met de intrekking van de gunstregeling ingeval bepaalde gebeurtenissen zich voordoen. Zo mag de onderneming gedurende de voortzettingstermijn door iemand anders dan de oorspronkelijke verkrijger worden voortgezet en kunnen de activiteiten gedurende de voortzettingstermijn worden aangepast.¹⁹² Anderzijds blijkt dat de Nederlandse regeling beter is voorzien ingeval zich onvoorzienbare situaties zich voordoen, zoals de staking van de onderneming door overheidsingrijpen. Deze gebeurtenis leidt niet tot de intrekking van de vrijstelling, terwijl in Vlaanderen de gunstregeling in een dergelijk geval niet meer van toepassing is.

¹⁹¹ J.W. Zwemmer, 'De heffing van successie- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging', *WPNR* 2004/6576 en M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, paragraaf 9.3.3.3.

¹⁹² Art. 2.7.4.2.3 § 1 VCF en art.2.8.6.0.6 § 1 VCF.

Hoofdstuk 5: Eindconclusie en aanbevelingen

§ 5.1 Inleiding

Het voortzettingsvereiste in de Successiewet 1956 is een belangrijk instrument voor de wetgever om de doelstelling van de BOR te bewerkstelligen. De voortzettingsvereisten moeten namelijk ervoor zorgen dat enkel reële bedrijfsoverdrachten worden gefacilieerd. De uitwerking van de voortzettingsvereisten in de praktijk blijkt echter niet altijd even makkelijk. Het is namelijk niet altijd even duidelijk wanneer sprake is van ‘ophouden winst te genieten’. In deze thesis staan de voortzettingsvereisten in art. 35e SW 1956 in de winstsfeer centraal. Er is onderzocht in hoeverre deze eisen in overeenstemming zijn met de doelstelling van de BOR. Allereerst is aan bod gekomen wat het doel en de strekking is van de regeling. Vervolgens is behandeld welke verboden gebeurtenissen ertoe leiden dat de BOR wordt ingetrokken en de wettelijke uitzonderingen hierop. Om de mogelijke aanpassingen beter te kunnen analyseren en eventueel aanbevelingen te kunnen doen, is tevens een onderzoek gedaan naar de Vlaamse voortzettingsvereisten. De volgende probleemstelling stond centraal bij dit onderzoek:

Zijn de ‘voortzettingsvereisten’ binnen de winstsfeer in art. 35e SW 1956 in overeenstemming met het doel en de strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 en indien dit niet het geval is, welke aanpassingen zijn dan nodig om deze eisen beter aan te laten sluiten op de doelstelling van de regeling.

In dit hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op het bovenstaande vraagstuk. De opbouw is als volgt. In § 5.2 wordt de conclusie met betrekking tot de doelstelling van de BOR weergegeven. In § 5.3 worden de voortzettingsvereisten in de winstsfeer omschreven en getoetst aan de doelstellingen van de faciliteit, mede aan de hand van de voortzettingsvereisten in Vlaanderen. Ik zal mijn thesis afsluiten met § 5.4 waarin ik mijn persoonlijke aanbeveling zal geven.

§ 5.2 De doelstelling van de BOR

In hoofdstuk twee is de ratio en de doelstelling van de faciliteit besproken. De BOR is ingevoerd om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. De verkrijger krachtens schenking of vererving van een onderneming is in beginsel schenk- of erfbelasting

verschuldigd. Indien deze verschuldigde belasting wordt onttrokken aan het ondernemingsvermogen kan de continuïteit van de onderneming in gevaar komen. Een bijkomstig gevolg hiervan is dat de werkgelegenheid verloren kan gaan. De wetgever heeft dit willen voorkomen en heeft om die reden de BOR ingevoerd.

Met de BOR zal volgens de wetgever zo veel mogelijk reële bedrijfsopvolgingen gefacilieerd worden. Een reële bedrijfsopvolging is als volgt omschreven:¹⁹³

‘Een overdracht van een ‘onderneming’ door een ‘ondernemer’, die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die de onderneming ‘als ondernemer voortzet.’

Uit het bovenstaande blijkt dat de faciliteiten slechts van toepassing zijn op een ondernemer die de overgedragen onderneming voortzet. Deze omschrijving van een reële bedrijfsopvolging komt grotendeels overeen met de omschrijving van de voortzettingsvereisten in art. 35e SW 1956. Zo komen de begrippen als ‘ondernemer’ en ‘voortzetten’ terug in het wetsartikel. Een aanvulling op de voortzettingsvereisten is de voortzettingstermijn van vijf jaar. Terwijl aan het begrip ‘reële bedrijfsopvolging’ van zichzelf geen termijn gebonden is.

De Beer en Hoogeveen zijn van mening dat een harde voortzettingstermijn niet vereist is om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.¹⁹⁴ Zij zijn van mening dat het motief en de wil van zowel de overdrager als de verkrijger doorslaggevend moeten zijn bij de verlening van de faciliteiten. Op die manier zorg je ervoor dat reële bedrijfsopvolgingen worden gefacilieerd. Het volledig afschaffen van de voortzettingstermijn is echter niet gerechtvaardigd, gezien de ‘ruime’ vrijstelling van de BOR. Een voortzettingstermijn is naar mijn mening noodzakelijk om misbruik te voorkomen.¹⁹⁵ Vanuit die invalshoek is een voortzettingstermijn van vijf jaar mijns inziens aan de korte kant en een onbeperkte voortzettingstermijn weer te lang. Ik sluit mij aan bij het standpunt van Stevens om een voortzettingstermijn te hanteren van tien jaar.¹⁹⁶ Naar mijn mening is dit een goede oplossing. Een voortzettingstermijn van tien jaar zal zoals

¹⁹³ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 17 en art. 35b lid 5 SW 1956.

¹⁹⁴ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, ‘Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging’, *TFO* 2019/160.5.

¹⁹⁵ Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 13, p. 3.

¹⁹⁶ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, paragraaf 9.3.3.3.

hiervoor beschreven niet leiden tot het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen, maar zal ertoe leiden dat de werking als anti-misbruikbepaling wordt versterkt. Wel meen ik dat de voortzetter de mogelijkheid moet krijgen om de activiteiten in de voortzettingsperiode te wijzigen (§ 5.3) en bepaalde gevallen uit te zonderen als intrekingsgrond voor de BOR.

§ 5.3 De voortzettingsvereisten in Nederland

In hoofdstuk twee zijn de voortzettingsvereisten voor de IB-ondernemer en de medegerechtigde aan bod gekomen. Op grond van art. 35e SW 1956 moet de verkrijger de verkregen onderneming of medegerechtigdheid minimaal vijf jaar voortzetten. De verkrijger mag namelijk vijf jaar lang niet ophouden winst te genieten uit de onderneming of uit de medegerechtigdheid. Het begrip ‘ophouden winst te genieten’ in de Successiewet 1956 wordt in principe ingevuld door het stakingsbegrip uit de inkomstenbelasting. De ratio van de BOR kan echter in bepaalde gevallen rechtvaardiging bieden om af te wijken van dit stakingsbegrip. Zo werkt de doorschuiffaciliteit van art. 3.63 Wet IB 2001 niet door naar de BOR, omdat de oorspronkelijke verkrijger wordt vervangen door een ander. Dat voor de inkomstenbelasting de onderneming wordt geacht niet te zijn gestaakt, is dus niet van belang voor de toepassing van de BOR.

Tevens is in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting een aantal uitzonderingen opgenomen op art. 35e SW 1956. Volgens de wetgever wordt de onderneming in dergelijke gevallen materieel gezien voortgezet; enkel de juridische huls waarin de onderneming wordt gedreven wijzigt. Een voorbeeld in deze is de (geruisloze) inbreng van de verkregen onderneming in een bv. De verkrijger houdt dan weliswaar op winst te genieten, maar zet nog steeds de objectieve onderneming voort. Deze uitzondering is dus in overeenstemming met doel en strekking van de BOR.

In een aantal situaties is het duidelijk dat sprake is van ophouden winst te genieten, zoals bij de overdracht en de liquidatie van de onderneming. Bij een overdracht wordt de onderneming niet meer voortgezet door de oorspronkelijke verkrijger en bij een liquidatie houdt de onderneming op te bestaan. De overdracht van de onderneming kan ook gedeeltelijk plaatsvinden. De faciliteiten worden niet in zijn geheel, maar naar rato ingetrokken. Bij de beoordeling van de gedeeltelijke staking is het van belang dat het karakter van de onderneming, na de gedeeltelijke overdracht, gelijk is gebleven. Indien geen sprake is van een

gewijzigde identiteit van de onderneming is geen sprake meer van een reële bedrijfsopvolging, omdat de oorspronkelijke onderneming niet meer wordt voortgezet. De BOR wordt in een dergelijk geval ingetrokken. Dit betreft het zogenaamde identiteitscriterium.

Er is echter ook een aantal situaties waarin het niet duidelijk is of er sprake is van een staking en van ophouden winst te genieten, zoals bij de verhuur en verplaatsing van de onderneming. Bij de verhuur van de onderneming worden de faciliteiten voor de BOR ingetrokken, omdat de oorspronkelijke onderneming niet meer wordt voortgezet. De verkrijger geniet na de verhuur geen opbrengsten meer uit de exploitatie van de onderneming, maar enkel opbrengsten uit verhuur.¹⁹⁷ Bij de verplaatsing van de onderneming is sprake van een staking indien de identiteit van de onderneming wijzigt.¹⁹⁸ De beoordeling of de identiteit van de onderneming is gewijzigd kan bepaald worden aan de hand van verschillende omstandigheden, zoals de klantenkring, de winstcapaciteit en de omzet. Op basis van deze omstandigheden dient beoordeeld te worden of de onderneming na de verplaatsing soortgelijk is gebleven aan de onderneming die op de oude locatie werd gedreven. De voorwaarden zijn niet cumulatief en er is geen sprake van een eenduidig criterium.

In Vlaanderen kan de verkrijger daarentegen de activiteiten in onderneming gedurende de voortzettingstermijn wijzigen. Voor de beoordeling van de gunstregeling is het immers niet van belang dat de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet. Ook kan de voortzetter binnen de driejaarstermijn van persoon veranderen. Dit betekent dat de verhuur en de verkoop van de onderneming in Vlaanderen wel mogelijk is en in Nederland dus niet. In Nederland moet de verkrijger de oorspronkelijke onderneming voortzetten. Of de voortzetter van een groentebedrijf, dezelfde groentesoorten zal moeten blijven verbouwen en of dat het voldoende is dat de voortzetter een activiteit uitvoert die valt onder de definitie van tuinbouw, is niet duidelijk voor de beoordeling van de oorspronkelijke onderneming.¹⁹⁹ Ik kan mij voorstellen dat enkel de wijziging het groentesoort niet perse staking met zich mee zal brengen als de overige factoren gelijk zijn gebleven, zoals de klantenkring en de wijze van productie. De overgang van een groentewinkel naar een garagebedrijf zal daarentegen wel direct leiden tot een staking, omdat het aard van het product totaal anders is. Naar mijn mening zou Nederland

¹⁹⁷ Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, V-N 2016/39.21.

¹⁹⁸ HR 10 februari 2017, nr. 15/04645, BNB 2017/112.

¹⁹⁹ Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, V-N 2016/39.21, noot Redactie V-N.

een voorbeeld kunnen nemen aan de Vlaamse regelgeving. Zolang de verkrijger kwalificeert als ondernemer en de verkrijging kwalificeert als ondernemingsvermogen, zouden wijzigingen binnen de onderneming mogelijk moeten blijven. Naar mijn mening zou derhalve de doelstelling van de faciliteit aangepast moeten worden. De eis dat de verkrijger de oorspronkelijke onderneming moet voortzetten, zou moeten komen vervallen. Het begrip ‘ondernemen’ is dynamisch. De wetgever zou de ondernemer niet mogen belemmeren om wijzigingen te voeren in de bedrijfsuitvoering.

De verhuurder van een onderneming blijft als ondernemer kwalificeren, voor zover hij voldoet aan de eis van de rechtstreekse verbondenheid voor de verbintenissen die zijn aangegaan na de verhuur van de onderneming. In een dergelijk geval zouden de faciliteiten naar mijn mening niet moeten worden ingetrokken. Het doel van de regeling is om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. Zolang de verkrijger als ondernemer kwalificeert als ondernemer als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001, wordt niet in strijd gehandeld met deze doelstelling van de BOR. Er bestaat dan ook geen reden om af te wijken van het stakingsbegrip in de inkomstenbelasting.

De inbreng in een personenvennootschap leidt tot een gedeeltelijke staking voor de BOR. Voorwaarde is dat de winstgerechtigdheid van de verkrijger verder afneemt dan het aandeel in de winst waartoe hij gerechtigd was voor de verkrijging waarop de BOR van toepassing was.²⁰⁰ Ik ben van mening dat de inbreng in een personenvennootschap niet mag leiden tot de intrekking van de BOR, voor zover de verkrijger geen vergoeding ontvangt en geen wijziging optreedt in de winstreserves. Zolang de verkrijger het volledige belang van de verkrijger gecontinueerd en bestaat er geen reden om de faciliteiten in te trekken.

Op basis van de letterlijke tekst van de wet valt de schenking van de medegerechtigdheid door een commanditaire vennoot aan de beherend vennoot in beginsel niet onder de reikwijdte van de BOR. De medegerechtigde moet namelijk vijf jaar lang winst blijven genieten uit medegerechtigdheid. Hij kan echter niet voldoen aan deze eis omdat de cv tenietgaat. De verkrijger gaat winst uit onderneming genieten in plaats van uit de medegerechtigdheid. Volgens De Beer wordt de medegerechtigdheid door de schenking opgewaardeerd tot ondernemerschap.²⁰¹ Juist deze handeling zou onder de vrijstelling moeten vallen.

²⁰⁰ Art. 35e lid 2 SW 1956.

²⁰¹ A.M.A. de Beer, ‘Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten’, *WFR* 2015/1319, p. 8-9.

Mijns inziens zou beoordeeld moeten worden of dat er sprake is van een materiële voortzetting van de onderneming. Indien de commanditaire vennoot zijn medegerechtigdheid schenkt aan de beherend vennoot, wordt de onderneming materieel gezien voortgezet. Aangezien de beherend vennoot kwalificeert als een ondernemer, kan hij uit de medegerechtigdheid geen winst blijven genieten, omdat hij als ondernemer voortzet. Zolang er sprake is van een materiële voortzetting dient naar mijn mening de BOR in stand te blijven. De wetgever zou deze omissie moeten herstellen.

De faciliteiten komen in Nederland te vervallen indien de onderneming niet meer door de oorspronkelijke verkrijger wordt voortgezet. De enige uitzondering hierop is het overlijden van de voortzetter waarbij de erfgenamen de onderneming voortzetten, terwijl in Vlaanderen de verkrijger de onderneming aan een ander persoon kan overdragen. Mijns inziens zijn de Nederlandse voortzettingsvereisten op dit punt beter in overeenstemming met de doelstelling van de faciliteit. Bij een overdracht van de onderneming komen immers liquide middelen vrij die niet verplicht opnieuw geherinvesteerd hoeven te worden in een andere nieuwe onderneming, terwijl de BOR is bedoeld om de continuïteit van de onderneming te waarborgen na eventuele onttrekking van liquide middelen uit de onderneming.

In art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is zoals gezegd een aantal situaties opgesomd die niet leiden tot de intrekking van de faciliteiten. Een van die gebeurtenissen is het overlijden van de voortzetter. In dat geval worden de faciliteiten niet ingetrokken, mits de erfgenaam de onderneming voortzet. De erfgenaam treedt van rechtswege in de plaats van de oorspronkelijke verkrijger en hoeft derhalve geen verzoek in te dienen bij de Belastingdienst voor het voortzetten van de BOR. Een ander belangrijke uitzondering omvat de staking van de onderneming door overheidsingrijpen ex art. 10 lid 1 sub c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. In een dergelijk geval worden de faciliteiten ook niet ingetrokken, mits de voortzetter de waarde van de vermogensbestanddelen maximaal binnen drie jaar herinvesteert in een onderneming waaruit hij winst als ondernemer geniet. Dit is de enige uitzondering op de hoofdregel dat de oorspronkelijke onderneming moet worden voortgezet. Verder leidt de inbreng van een onderneming in een bv of nv onder toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001 zoals aangegeven ook niet tot de intrekking van de BOR.

§ 5.4 Art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting

Art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting omvat onder andere zes situaties die niet leiden tot de intrekking van de faciliteiten. De voortzetter zet de onderneming in al deze gevallen gewoon voort, alleen slechts de manier waarop dit gebeurt wijzigt. Mijns inziens is dit wetsartikel in overeenstemming met het doel en de strekking van de regeling. De reële bedrijfsopvolgingen worden hiermee niet uitgesloten. Ik ben echter van mening dat dit artikel niet afdoende is. Ook de situaties waarin de voortzetter door overmacht zijn onderneming niet kan voortzetten, zouden niet moeten leiden tot de intrekking van de BOR. Naar mijn mening is het faillissement van de onderneming hiervan een voorbeeld. Indien binnen de onderneming activa aanwezig zijn na de aftrek van de schulden, dienen deze wel verrekend te worden met de verschuldigde schenk- of erfbelasting. Uiteraard zullen bij het faillissement meerdere schuldeisers aanwezig zijn. De kans bestaat dat de verkrijger niet het gehele bedrag van de aanslag kan betalen. Voor dat gedeelte zou dan naar mijn mening kwijtschelding moeten worden verleend.

Om een onevenwichtige situatie te voorkomen, ben ik van mening dat de voortzetter van een verlieslijdende onderneming ook de mogelijkheid moet krijgen om zijn onderneming te staken zonder dat de faciliteiten te komen vervallen. Voor zover de onderneming nog waarde heeft zou die waarde wel belast moeten worden tegen de liquidatiewaarde. De schenk- en erfbelasting daarover kan immers betaald worden.

Tevens is de arbeidsongeschiktheid van de voortzetter een omstandigheid die naar mijn mening niet mag leiden tot de intrekking van de faciliteiten. Dit is een situatie van overmacht waarbij de voortzetter buiten zijn wil om zijn onderneming moet staken. Net zoals bij het faillissement en bij de verlieslijdende onderneming zou ook hier de verkrijger de verschuldigde aanslag schenk- of erfbelasting moeten betalen voor zover de onderneming nog waarde heeft.

Tot slot zou art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting naar mijn mening op een onderdeel aangepast moeten worden. De inbreng van een IB-onderneming in een bv of nv valt enkel onder de BOR als deze geruisloos plaatsvindt. Mijns inziens zou de voortzetter ook de mogelijkheid moeten krijgen om af te rekenen over de stille reserves in zijn onderneming op

het moment dat het voordeliger is voor hem, bijvoorbeeld indien in de onderneming aanwezige verliescompensatie bestaat.²⁰²

De voortzettingsvereisten binnen de SW1956 zijn mijns inziens voor verbetering vatbaar. Naar mijn mening zullen de genoemde aanpassingen ertoe leiden dat de BOR beter aansluit op de doelstelling van de faciliteit. Dat de voortzettingsvereisten de gemoederen nog bezig zal houden de komende jaren is duidelijk.

²⁰² A.M.A. de Beer, 'Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen', WFR 2015/1353, onderdeel 6.1.a.

Literatuurlijst

Boeken

Decuyper en Russeveldt 2008

J. Decuyper en J. Russeveldt, *Successierechten 2008/2009*, Mechelen: Kluwer, 2008, p. 904.

Hoogeveen 2001

M.J. Hoogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2001, p. 23.

Hoogeveen 2005

M.J. Hoogeveen, bijdrage aan het preadvies *Bedrijfsopvolging, civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten* van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie, 's-Gravenhage: Sdu 2005, p. 49.

Hoogeveen 2011

M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, paragraaf 9.3.3.3.

Van Kempen

M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht inkomstenbelasting*, Studenteneditie 2018-2019, Deventer: Kluwer 2018.

Ruyseveldt 2012

J. Ruyseveldt, *De fiscale gids in schenken en erven*, Mechelen: Kluwer België 2012, p. 241

Vennix 2016

W.J.M. Vennix, *De indirect-bezitseis van art. 35d lid 1 onderdeel c Successiewet: identiek of identiteit?*, in: L.J.A Pieterse en C. Maas (red.), *Systeem en symmetrie (Bavinck bundel)*, Wolters Kluwer, Deventer 2016, p. 304-305.

Wisselink 1994

M.A. Wisselink, *Overdrachts- en liquidatiewinst*, Deventer: Kluwer 1994, zevende druk, p. 56.

Verbeke, Bruyssens en Derycke 2010

A.Verbeke, F. Bruyssens en H. Derycke, *Alternatieve vormen van vermogensplanning*, Handboek Estate Planning, Algemeen deel 7, Brussel: Larcier 2010, p. 199.

Artikelen

Albert 2016

P.G.H. Albert, 'De maatstaf voor onderscheid tussen onderneming en belegging bij de verhuur van vastgoed,' *WFR* 2016/184.

De Beer 2009

A.M.A. de Beer, 'Enkele kanttekeningen bij de herziene bedrijfsopvolgingsregeling voor aanmerkelijkbelang aandelen, *WFR* 2009/1303', onderdeel 7.2.3.

De Beer 2015

A.M.A. de Beer, 'Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen', *WFR* 2015/1353, onderdeel 6.1.a.

De Beer 2016

A.M.A. de Beer, 'BOR-SW en firmaperikelen', *TB* 2016/2, p. 20-27.

De Beer en Hoogeveen 2019

A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5.

Berkhout en Hoogeveen 2015

T.M. Berkhout en M.J. Hoogeveen, 'Falsifieerbare normen en omstandighedencatalogus voor vastgoedexploitanten', *WFR* 2015/4

Cardoen 2012

B. Cardoen, ‘Overdracht familiebedrijven: gunstregelingen in nieuw kleedje’, *Fiscoloog* 2012, afl. 1280, p. 5.

Doornebal 2002

J. Doornebal, ‘Inbreng-, toetredings- en uittredingsproblematiek bij personenvennootschappen vanaf 2—1’, *WFR* 2002/6463, onderdeel 2.1.

Govers-de Louw en Jansen 2013

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.

Graaf 2017

Martin de Graaf, ‘Een of twee onderneming in de IB: wat is redelijk?’, *V-N* 2017/3.0.

De Groote, Van Bree en Verkest 2012

B. De Groote, S. Van Bree en E. Verkest, ‘Vlaamse decreetgever hertekent het fiscaal kader voor de overdracht van familiebedrijven – eerste verkenning van de nieuwe regeling en evaluatie vanuit de beleidsdoelstellingen’, *TEP* 2012, afl. 2-3, p. 76.

Gubbels 2004

N.C.G. Gubbels, ‘Besluit bedrijfsopvolgingsfaciliteiten’, *WPNR* 2004/6580

Hoogwout 2011

T.C. Hoogwout, ‘Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet’, *FTV* 2011/5.

Hoogeveen 2012

M.J. Hoogeveen, ‘Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland’, *VEP* 2012(5), § 6.3.

Huijgevoort 2010

B.F.A. van Huijgevoort, ‘Begrippenlijstje’, *NtFR* 2010/2553.

Jansen 2000

J.J.M. Jansen, 'Het begin en het einde van een personenvennootschap na 1 januari 2001', *TFO* 2000/51, p. 224, onderdeel 3.3.c.

Jansen 2005

J.J.M. Jansen, 'Voortzettingsvereisten bij bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', *WFR* 2005/229

Van Kempen 2003

M.L.M. van Kempen, 'Bedrijfsopvolging bij leven in de IB-sfeer bij een personenvennootschap', *TFO* 2003/66, p. 59, onderdeel 4.5.

Van Kempen 2015

M.L.M. van Kempen, 'Inbreng, toetreden, uittreden en terugtreden bij personenvennootschappen', *TFO* 2015/140.1, onderdeel 2.1

Van Den Kerkhof en Belzer 2013

S. van den Kerkhof & P.L.C. Belzer, 'Verslag 35 e Fiscale Conferentie: Bedrijfsopvolging', *WFR* 2013/667, par. 3.

Lemmens en Smet 2013

J. Lemmens en E. Smet, 'Schenking en vererving van familiale ondernemingen en vennootschappen: quid nove sub sole?', *Acc. Bedr. M.* 2013, afl. 4, p. 17-28

Meussen 2014

G.T.K. Meussen, 'Geen verplichte herwaarderingswinst meer bij inbreng in transparante personenvennootschap: Hoge Raad gaat "om"', *WPNR* 2014/7033/3.

Rozendal 2018

A. Rozendal, 'Vermogensetikettering van vastgoed in bedrijfsopvolgingssituaties', *WFR* 2018/53, 4.1.

Saeij 2015

S. Saeij, 'Schenking van een familiale onderneming in Vlaanderen', *Melkveebedrijf magazine* september 2015, nr. 8.

Sonneveldt en De Kroon 2009

F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Bedrijfsopvolging in België en Duitsland', *WPNR* 2009/6808, p. 2.

Spruyt 2011

E. Spruyt, 'Successie- en schenkingsrechten – Vlaamse regering spoort ondernemers aan tot successieplanning', *Notariaat 2011*, afl. 16, p. 1-3.

Stevens 2010

S.A. Stevens, 'De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting', *TFO* 2010/25.

Tigelaar-Klootwijk 2013

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, 'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen', *FM* nr. 141, 2013/3.2.23.

Van Wayenberghe 2012

S. Van Wayenberghe, 'Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen', *NFM* 2012, afl. 2, p. 53-56.

De Wijkerslooth-Lhoëst 2009

S.A.M de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Alle knelpunten opgelost?', *WPNR* 2009/6802, p. 6.

Zwemmer 2004

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

Kamerstukken

Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7.

Kamerstukken II 2001-2002, 28 015, nr. 3.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 700 XIII, nr. 7

Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 13.

Kamerstukken II 2015-2016, 34 307, nr. 12.

Vlaamse kamerstukken

Parl. St. V1. Parl. 2011-2012, 1326/1 (Ontwerp van decreet en MvT), p. 24.

Decreet van 29 december 2016, ed. 3.

Vlaams beleid

Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, B.S. 23 augustus 2012, onderdeel 2.1.1.

Beslissing 20 februari 2011, Rep. RJ, R 149/bis/01-01.

Overig

Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, 17 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20619.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/122M, onderdeel 6.1.

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen'*, Dissertatie Rotterdam, Rotterdam: Erasmus University Rotterdam 2013.

Jurisprudentieregister

Rechtbank

Rechtbank 's-Gravenhage 9 november 2006, nr. 06 1912, *V-N* 2007/46.17.

Rechtbank Gelderland 8 augustus 2018, nr. C/05/317134, *V-N* 2018/19.35.

Rechtbank Den Haag 21 januari 2016, nr. AWB/15 3326, *V-N* 2016/39.21.

Gerechtshof

Hof Amsterdam 13 juni 1963, nr. 767 1967, *BNB* 1964/172.

Hof Arnhem 21 februari 1967, nr. 7 1966, *BNB* 1967/152.

Hof Leeuwarden 20 juni 1980, nr. 738 79, *BNB* 1981/284.

Hof 's-Gravenhage 2 november 1984, nr. 89 84, *V-N* 1986/1639.

Hof 's-Gravenhage 10 april 1985, nr. 35 85, *V-N* 1985/2106.

Hof 's-Gravenhage 23 augustus 1991, nr. 5371 90, *V-N* 1992/209.

Hof 's-Gravenhage 11 mei 1992, nr. 89 1195, *V-N* 1992/1996.

Hof Amsterdam 27 september 1994, nr. 93 4987, *V-N* 1995/317.

Hof Leeuwarden 22 december 1995, nr. 94 0836, *V-N* 1996/1096.

Hof Amsterdam 22 januari 1999, nr. 97 21446, *V-N* 1999/17.16.

Hof Amsterdam 21 december 2001, nr. 01 0063, *V-N* 2002/10.16

Hof Arnhem 3 november 2009, nr. 08 0006, *V-N* 2010/14.11.

Hof Arnhem 3 november 2009, nr. 08 0044, *V-N* 2010/14.11.

Hof Arnhem 3 november 2009, nr. 08 0045, *V-N* 2010/14.11.

Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2018, nr. 17 00329, *V-N* 2018/16.80.

Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2018, nr. 17 00330, *V-N* 2018/16.80.

Hoge Raad

HR 2 januari 1903, PW 9536.

HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, *BNB* 1953/272.

HR 29 december 1954, nr. 11 887, *BNB* 1954/313.

HR 26 januari 1955, nr. 12 088, *BNB* 1955/216.

HR 29 juni 1955, nr. 12 424, *BNB* 1955/313.

HR 30 januari 1957, nr. 13 034, *BNB* 1957/191
HR 26 juni 1957, nr. 13 189, *BNB* 1957/267.
HR 29 november 1978, nr. 18 945, *BNB* 1979/57.
HR 6 juli 1983, nr. 21 158, *BNB* 1984/58.
HR 18 januari 1984, nr. 22 217, *BNB* 1984/169
HR 11 juli 1984, nr. 22 219, *BNB* 1984/311.
HR 29 augustus 1984, nr. 21 608, *BNB* 1985/15
HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, *BNB* 1985/320
HR 18 april 1990, nr. 26 016, *BNB* 1990/236.
HR 1 februari 1995, nr. 29 807, *BNB* 1995/79.
HR 29 augustus 1997, nr. 32 301, *BNB* 1997/347.
HR 3 juni 1999, nr. 34 570, *BNB* 1999/294.
HR 19 maart 2010, nr. 08 02813, *BNB* 2010/214.
HR 27 april 2012, nr. 11 03880, *BNB* 2012/286.
HR 10 februari 2017, nr. 15 04645, *BNB* 2017/112.

Vlaamse jurisprudentie

Hof van Cassatie van 15 oktober 1998, Arr. Cass. 1998, 445.