

HET VOORTZETTINGS- EN BEZITSVEREISTE IN DE SUCCESSIEWET

Een onderzoek naar de uitleg van de Belastingdienst omtrent de toekenning van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten op het gebied van het voortzettings- en bezitsvereiste in vergelijking met het doel en strekking van de wet

M. (Melanie) de Craemer

Masterscriptie Fiscaal Recht – Universiteit van Tilburg

ANR: 880069

SNR: 1266841

Scriptiebegeleider S.A.M. Wijkerslooth-Lhöest

Datum: 17 september 2019

Voorwoord

Voor u ligt dan, eindelijk, mijn scriptie in het kader van de master Fiscaal Recht aan de Universiteit van Tilburg. Tevens eindstation van mijn studeerperiode. Het heeft wat tijd gekost voordat ik op dit moment ben beland. De quote: 'beginnen valt niet mee, doorzetten wordt beloond' vind ik een goede omschrijving hoe ik de scriptieperiode heb beleefd.

Mijn scriptie bevat een onderzoek naar de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet en dan specifiek naar het voortzetting- en bezitsvereiste. In mijn onderzoek vergelijk ik het doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet met de antwoorden op verschillende casusposities die de Belastingdienst heeft gegeven omtrent de toekenning van de faciliteiten. Deze antwoorden hebben zij namelijk op 23 juli 2018 openbaar gemaakt. Uit het onderzoek zal blijken in hoeverre deze antwoorden in lijn liggen met de doel en strekking van de wet.

Tijdens het schrijven van deze scriptie is mij nogmaals duidelijk geworden hoe leuk ik het vakgebied vind. De bedrijfsopvolgingsregeling is net als zoveel fiscale regelingen nooit optimaal voor alle betrokken partijen. Hoe rechtvaardig een artikel of bepaling in eerste instantie lijkt, hoe onrechtvaardig deze weer kan uitwerken in een andere situatie. Het steeds opnieuw naar een regeling kijken vanuit andere perspectieven en het ontdekken van knelpunten maakt het vakgebied veelzijdig en voor mij erg interessant.

Ik wil langs deze weg ook een dankwoord geven aan verschillende mensen om mij heen. Allereerst aan mijn vriend Jurgen en mijn ouders. Bedankt voor jullie begrip en motiverende woorden. Daarnaast ook mijn collega's van Van Oers, die mij vaak al grappend doch dwingend hebben gevraagd naar de status van mijn scriptie. In het bijzonder Martin Ceelen, die mij vaak weer op het juiste spoor bracht. Ten slotte natuurlijk ook veel dank naar mevrouw de Wijkerslooth-Lhoëst, voor haar rechtvaardig commentaar en snelle reactie op hetgeen ik heb ingeleverd en mevrouw Vijfeijken voor het deelnemen in de examencommissie.

Hierna ga ik vol goede moed aan mijn carrière voortzetten bij Van Oers, waar ik de afgelopen twee jaar al veel ervaring op heb mogen doen.

Melanie de Craemer, september 2019.

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Afkortingenlijst	5
I. Inleiding, probleemstelling en verantwoording van de opzet	6
1.1 Inleiding	6
1.2 Onderzoeksdoel	6
1.3 Probleemstelling	7
1.4 Verantwoording van de opzet	7
II. De geschiedenis en ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet	9
2.1 Artikel 59a Successiewet 1956	9
2.2 Invorderingswet 1990	10
2.3 Werkgroep modernisering successiewetgeving	10
2.4 Huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten	11
2.4.1 Systematiek huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit	12
2.4.2 Voorwaarden van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit	13
III. Bezits- en voortzettingsvereiste	17
3.1 Geschiedenis en ratio bezitsvereiste	17
3.2 Werking artikel 35d	18
3.2.1 Bezitsvereiste bij verkrijging IB-onderneming	19
3.2.2 Bezitsvereiste bij verkrijging medegerechtigdheid	21
3.2.3 Bezitsvereiste bij verkrijging aandelen	21
3.2.4 Bezitsvereiste bij terbeschikkingsteller	25
3.2.5 Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen	26
3.2.6 Tussenconclusie	27
3.3 Geschiedenis en ratio voortzettingsvereiste	27
3.4 Werking artikel 35e	28
3.4.1 Voortzettingsvereiste bij verkrijging IB-onderneming	29
3.4.2 Voortzettingsvereiste bij verkrijging medegerechtigdheid	32
3.4.3 Voortzettingsvereiste bij verkrijging aandelen	32
3.4.4 Voortzettingsvereiste bij terbeschikkingstelling	38
3.4.5 Tussenconclusie	39
IV. Antwoorden Belastingdienst – Bezitsvereiste	41
4.1 Casus 1 - Letteraandelen	41
4.1.1 Belastingdienst	41
4.1.2 Literatuur en jurisprudentie	42
4.1.3 Conclusie	43
4.2 Casus 2 – Preferente aandelen	44
4.2.1 Belastingdienst	44
4.2.2 Literatuur en jurisprudentie	45
4.2.3 Conclusie	46

4.3	<i>Casus 3 – Aankoop activa en passiva</i>	47
4.3.1	Belastingdienst	47
4.3.2	Literatuur en jurisprudentie	47
4.3.3	Conclusie	53
4.4	<i>Casus 4 – Medegerechtigdheid</i>	53
4.4.1	Belastingdienst	53
4.4.2	Literatuur en jurisprudentie	54
4.4.3	Conclusie	55
4.5	<i>Casus 5 – Tweekrapsmaking</i>	55
4.5.1	Belastingdienst	55
4.5.2	Literatuur en jurisprudentie	56
4.5.3	Conclusie	57
V.	Antwoorden Belastingdienst - Voortzettingvereiste	57
5.1	<i>Casus 1 – Letteraandelen</i>	57
5.1.1	Belastingdienst	57
5.1.2	Literatuur en jurisprudentie	58
5.1.3	Conclusie	58
5.2	<i>Casus 2 – inbreng personenvennootschap</i>	59
5.2.1	Belastingdienst	59
5.2.2	Literatuur en jurisprudentie	60
5.2.3	Conclusie	61
VI.	Conclusies en aanbevelingen	62
6.1	<i>Inleiding</i>	62
6.2	<i>Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten</i>	62
6.3	<i>Antwoorden Belastingdienst en knelpunten</i>	63
6.3.1	Bezitsvereiste	63
6.3.2	Voortzettingvereiste	65
6.4	<i>Aanbeveling</i>	67
	Literatuurlijst	68

Afkortingenlijst

Art.:	artikel
AB:	aanmerkelijk belang
AB-houder:	houder van een aanmerkelijk belang
A-G:	advocaat-generaal
BV:	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
faciliteit:	Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten
FED:	Fiscaal Tijdschrift FED
FTV:	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
Hof:	Gerechtshof
HR:	Hoge Raad
jo.:	juncto
MvF:	Ministerie van Financiën
MvT:	Memorie van toelichting
NTFR:	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
NV	Naamloze Vennootschap
nr.:	nummer
o.a.:	onder andere
p.:	pagina
par.:	paragraaf
Wob-verzoek	verzoek op openbaarheid van bestuur
Wob	Wet openbaarheid van bestuur

I. Inleiding, probleemstelling en verantwoording van de opzet

1.1 Inleiding

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet bestaan al geruime tijd. De BOR zorgt voor een vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting indien een verkrijger ondernemingsvermogen geschonken krijgt of erft van een ondernemer. De vrijstelling (in 2019 bedraagt de vrijstelling € 1.084.851 en het meerdere is voor 83% vrijgesteld¹) is in het leven geroepen om de continuïteit van ondernemingen bij bedrijfsopvolging door schenking en vererving niet te belemmeren.

Fiscaal up to Date heeft een beroep gedaan op de Wet openbaarheid van bestuur (een WOB-verzoek²). Hierin is verzocht om openbaarheid van het interne beleid van de Belastingdienst ten aanzien van de toepassing en toekenning van de bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: het beleid). De aanleiding van dit verzoek was dat in de praktijk van belastingadviseurs was gebleken dat de Belastingdienst vaak verzoeken op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten afwees met een beroep op 'beleid'. Dit – niet openbaar gemaakte beleid – zou volgens de signalen in de praktijk veel te strikt zijn.³

De staatssecretaris van Financiën heeft vervolgens op 23 juli 2018 verschillende documenten openbaar gemaakt.⁴ In de documenten worden verschillende onderwerpen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling besproken. Deze onderwerpen worden door de Belastingdienst besproken aan de hand van casusposities waarop vervolgens een antwoord wordt gegeven aan de hand van huidige wet- en regelgeving en jurisprudentie.

De conclusie die ook na bekendmaking en inventarisatie van de antwoorden van de Belastingdienst in de praktijk wordt getrokken is dat de Belastingdienst de faciliteiten te restrictief uitlegt.⁵ Naar aanleiding hiervan ben ik benieuwd geworden of dit ook daadwerkelijk zo is. Ik wil graag onderzoeken of en in hoeverre de antwoorden van de Belastingdienst ervoor zorgen dat de toekenning van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te strikt is en hoe dit eventueel aangepast zou moeten worden. In het onderzoek zal de focus liggen op de bezits- en voortzettingsvereisten die als voorwaarden gelden voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

1.2 Onderzoeksdoel

De doelstelling van mijn onderzoek is achterhalen of een discrepantie aanwezig is tussen het de antwoorden van de Belastingdienst en het doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet, en dan specifiek inzake het bezit- en het voortzettingsvereiste. In de bekendgemaakte stukken wordt aan de hand van casussen antwoord gegeven of de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wel of niet worden toegekend of dat de

¹ Artikel 35b Successiewet 1956.

² Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906, begeleidende brief.

³ <https://www.futd.nl/kennisgroepantwoorden-over-bof-bor-na-wob-van-futd-openbaar/>.

⁴ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906.

⁵ Zie o.a. <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/intern-bor-beleid-belastingdienst-te-strikt/>, geraadpleegd op 3 juli 2019, en <https://www.tijdschriftfamiliebedrijven.nl/2019/04/29/uitkomsten-wob-verzoek-over-toepassing-van-de-bedrijfsopvolgingsregeling-in-de-successiewet/>.

voorwaardelijke vrijstelling juist weer wordt ingetrokken. Ik wil met mijn onderzoek bijdragen aan het inzichtelijk maken van de (eventuele) verschillen in de interpretaties van het geldende recht, wat de eventuele gevolgen zijn van deze verschillen en hoe hiermee om zou moeten worden gegaan.

1.3 Probleemstelling

De probleemstelling luidt als volgt:

“Legt de Belastingdienst de bezits- en voortzettingsvereisten van de bedrijfsopvolging in de Successiewet uit conform doel en strekking van de wet? Zo niet, wat zou gewijzigd moeten worden om het in lijn te brengen?”

1.4 Verantwoording van de opzet

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is het belangrijk om de bedoeling en reikwijdte van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet te begrijpen. Met behulp van deelvragen zal antwoord worden gezocht en gegeven op de hoofdvraag. Per deelvraag licht ik hierna kort toe wat in de deelvraag besproken zal worden en waarom:

Deelvraag 1: Wat is de geschiedenis en ratio van de huidige bedrijfsopvolgingsregeling

Om te kunnen begrijpen wat het beoogde doel en de strekking van de regeling is geweest van de wetgever, is het belangrijk om de (parlementaire) geschiedenis ervan te kennen en begrijpen. Dit hoofdstuk is een algemeen hoofdstuk en zal alleen bij de essentie blijven.

Deelvraag 2: Hoe zijn de bezits- en voortzettingsvereisten van artikel 35d jo. 35e Successiewet als voorwaarden van de bedrijfsopvolgingsregeling geformuleerd en wat zijn de vereisten?

Het vorige hoofdstuk gaat over de bedrijfsopvolgingsregeling in zijn geheel, waarna ik in dit hoofdstuk specifiek twee voorwaarden van de regeling ga behandelen. In dit hoofdstuk bespreek ik wat de wetshistorie en bedoeling is (geweest) van de wetgever bij de invoering van het bezits- en voortzettingsvereiste. Het is belangrijk om het bezits- en voortzettingsvereiste te begrijpen om een vergelijking te kunnen maken met de antwoorden van de Belastingdienst omtrent deze vereisten.

Deelvraag 3: Hoe wordt het bezits- en voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling uitgelegd in de jurisprudentie en literatuur?

In deze deelvraag behandel ik de opvattingen omtrent het bezits- en voortzettingsvereiste in de jurisprudentie en literatuur. Dit is belangrijk om een helder beeld te krijgen over de verschillende opvattingen die er bestaan over deze twee vereisten. Dit hoofdstuk draagt bij aan de uiteindelijke vergelijking die zal worden gemaakt met de antwoorden van de Belastingdienst. Het behandelen van deze deelvraag kan helpen om uiteindelijk een conclusie te trekken en een oplossingsrichting te bedenken. Het volgende zal worden besproken in dit hoofdstuk:

- Jurisprudentie: In de vorige deelvraag is de wetshistorie aan bod gekomen. De bedoeling bij dit onderdeel is om te achterhalen wat de rechtsprekende macht in Nederland heeft geoordeeld in zaken waarin de twee vereisten centraal staan.
- Literatuur: Ik vind het ook belangrijk om te achterhalen wat verschillende auteurs en experts uit het vakgebied van de twee voorwaarden vinden. Vanuit de praktijk, door middel van het gebruik van verschillende platforms op internet en artikelen, zijn

geluiden dat het geldende recht door de Belastingdienst te strikt wordt uitgelegd. Ik wil graag uitzoeken wat zij precies vinden en waarom zij dat vinden.

Deelvraag 4: Wat zijn de (eventuele) discrepanties tussen de uitleg van de Belastingdienst en de bedoeling van de wetgever en wat is het gevolg hiervan?

In deze deelvraag komen de antwoorden van de Belastingdienst als gevolg van het Wob-verzoek aan bod en hoe zij invulling geven aan het bezit- en voortzettingsvereiste. Vervolgens zal hier de vergelijking worden gemaakt tussen de interpretatie van het bezits- en voortzettingsvereiste in de Successiewet en de uitleg van de Belastingdienst hieromtrent.

Deelvraag 3 en 4 zullen tezamen in de hoofdstukken 4 en 5 worden behandeld

Conclusie en aanbevelingen

Ten slotte geef ik in hoofdstuk 6 aan de hand van de vergelijking in de hoofdstukken 4 en 5 in een conclusie of het bezit- en/of voortzettingsvereiste te restrictief wordt uitgelegd door de Belastingdienst of niet. Aan de hand van deze conclusie zal ik nog (een) aanbeveling(en) geven.

II. De geschiedenis en ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet

Om het voortzettings- en bezitsvereiste te kunnen begrijpen en analyseren is het van belang dat de ratio en doelstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten op zichzelf duidelijk zijn. In dit hoofdstuk zal in chronologische volgorde de ontwikkeling en ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit worden samengevat. Ten slotte zullen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de huidige vorm nader worden toegelicht.

In de loop van de tijd zijn er diverse veranderingen en aanpassingen geweest. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit zoals deze in zijn huidige vorm is opgenomen in de Successiewet 1956 is pas op 1 januari 2010 ingevoerd.

2.1 Artikel 59a Successiewet 1956

De eerste faciliteit voor een bedrijfsopvolging krachtens schenking of vererving was opgenomen in artikel 59a Successiewet 1956. De faciliteit was een renteloze betalingsregeling. De betalingsregeling hield in dat de verschuldigde erf- en schenkbelasting over vijf gelijke jaren (later verruimd naar 10 jaren) mocht worden betaald, zonder dat over deze termijn rente wordt gerekend.⁶ Aanleiding voor de faciliteit was een rapport van De Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf in 1984 waarbij zij ingingen op de problemen van het midden- en kleinbedrijf bij het continueren van de onderneming op het moment successierecht was verschuldigd.⁷ De wetgever heeft het voorstel aangenomen met de motivering dat een knelpunt moet worden weggenomen op het moment ten gevolge van een overlijden een liquiditeitsprobleem ontstaat bij de voortzetters van de onderneming.⁸ De faciliteit was zowel van toepassing bij verkrijging van een onderneming in de Inkomstenbelasting (hierna: IB-onderneming) als bij de verkrijging van aandelen. Bij verkrijging van aandelen moest het gaan om aandelen die in het vermogen van de erflater of schenker de plaats van een onderneming innamen. Een verkrijging van beursgenoteerde aandelen, alsmede een als beleggingsinstelling aangemerkte vennootschap kwamen hierdoor niet in aanmerking voor de faciliteit. Het uitstel werd daarnaast niet verleend indien de waarde van het overige vermogen voldoende was om de belasting te kunnen voldoen (vrije middelentoets). De onderneming moest daarnaast gedurende vijf jaar na verkrijging worden voortgezet door de verkrijger.⁹ Om te voorkomen dat de overgang van een onderneming bij overlijden gunstiger werd behandeld dan bij leven, werd de faciliteit ook toegekend bij schenking. Bij schenking moet het daarbij gaan om tenminste een zelfstandig deel van de onderneming dat wordt overgedragen.

Het doel van deze faciliteit was een knelpunt wegnemen dat zich voor zou kunnen doen bij bedrijfsopvolging ten gevolge van het overlijden van een ondernemer. Door de betaling van de verschuldigde belasting zou een liquiditeitsprobleem kunnen ontstaan indien de verkrijger voornemens is de onderneming voort te zetten. Een dergelijk liquiditeitsprobleem is een gevaar voor de continuïteit van de onderneming. Met deze faciliteit wil de wetgever de

⁶ *Kamerstukken II* 1983/1984, 17 553, nr. 17, p. 2.

⁷ *Kamerstukken II*, 1983/1984, 17 553, nr. 17.

⁸ *Kamerstukken II*, 1983/1984, 18 226, nr. C.

⁹ *Kamerstukken II* 1983/1984, 18 226, nr. 3. p. 3 en 4.

continuïteit van de onderneming waarborgen.¹⁰ Dat de continuïteit daadwerkelijk wordt gewaarborgd, is nergens onderbouwd of toegelicht. Door een later onderzoek bleek dat van de faciliteit erg weinig gebruik werd gemaakt.¹¹

2.2 Invorderingswet 1990

Met ingang van 1990 is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit opgenomen in de Invorderingswet.¹² Vervolgens is in 1998¹³ de betalingsregeling uitgebreid.¹⁴ Er werd een algemene ruimere renteloze uitstel van betaling opgenomen en daarnaast een kwijtschelding.¹⁵

Er was sprake van een volledige vrijstelling van de belasting die kon worden toegerekend aan tot het ondernemingsvermogen behorende quota, vergunningen en immaterieel vermogen en dergelijke. De overige belasting die verschuldigd was over het ondernemingsvermogen werd kwijtgescholden voor 25%. Voor het resterende verschuldigde bedrag aan belasting werd voor 10 jaar uitstel van betaling verleend.¹⁶ De vrije middelentoets die in artikel 59a Successiewet 1956 was opgenomen werd daarnaast versoepeld. Ook in deze faciliteit werd het voortzettingsvereiste als voorwaarde gesteld. De termijn van voortzetting bij schenking was 10 jaar en bij vererving 5 jaar. Naast deze voortzettingsvereisten werden in geval van schenking nog een bezitseis voor de schenker van 5 jaar ingevoerd en de schenker moest daarnaast de leeftijd van 55 jaar hebben bereikt of voor ten minste 45% arbeidsongeschikt zijn.

Net zoals bij de faciliteit van artikel 59a is de ratio het waarborgen van de continuïteit van de onderneming.¹⁷ Ook bij invoering van deze faciliteit is niet toegelicht waarom de betalingsregeling die hiervoor gold niet voldoende waarborgen bood.

2.3 Werkgroep modernisering successiewetgeving

De Staatssecretaris heeft in 1999 een werkgroep aangewezen die onder leiding van Moltmaker (hierna te noemen: 'de werkgroep') een rapport heeft opgesteld omtrent modernisering van de successiewetgeving. In 2000 heeft de werkgroep het rapport uitgebracht waarin zij de problemen uitlichtten omtrent de bedrijfsopvolgingen.¹⁸ De werkgroep heeft diverse aanbevelingen gedaan. Zij stelde allereerst voor om de going concernwaarde als waardering van een onderneming te gebruiken en om toepassing van een reductie op het ondernemingsvermogen van 25%. Daarnaast gaf de werkgroep als voorstel om een rentedragend uitstel van betaling van schenk- en erfbelasting voor maximaal 10 jaar te verlenen indien de verschuldigde belasting betrekking heeft op ondernemingsvermogen. Zij

¹⁰ Zie ook A. de Haan, *De bedrijfsopvolgingsregeling: stimulering of grondslagversmalling?*, FED 2009/81.

¹¹ *Kamerstukken II* 1987/1988, 20 588, nr. 3, p. 4

¹² Invoeringswet IW 1990 van 30 mei 1990 (Stb. 1990, 221) & Uitv. Besl. IW 1990 van 30 mei 1990 (Stb. 1990, 223).

¹³ Met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1997. Zie MvT, *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 9.

¹⁴ *Kamerstukken II*, 1997/1998, 25 668, nr. 3, p. 9.

¹⁵ Artikel 25, lid 9 tot en met 11 en artikel 26, lid 3 tot en met 10, IW 1990 (oud).

¹⁶ Zie artikel 25, lid 11, onderdelen a en b, IW 1990 (oud) en artikel 6 Uitvoeringsregeling IW 1990 (oud).

¹⁷ MvT, *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 7.

¹⁸ Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *de warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1.

stelde hierbij voor om de faciliteiten alleen van toepassing te verklaren indien aan twee objectieve criteria zou worden voldaan: er moet sprake zijn van een onderneming in de nalatenschap en deze onderneming moet minimaal vijf jaar worden voortgezet.¹⁹ Bij schenking werden daarnaast net zoals bij de faciliteit in de Invorderingswet aanvullende eisen gesteld.²⁰

Ook bij dit advies is de ratio van de voorgestelde faciliteiten het voorkomen dat erf- en schenkelasting ervoor zorgen dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt bij vererving of schenking.²¹

Als gevolg van de adviezen en aanbevelingen heeft de wetgever de bedrijfsopvolgingsfaciliteit per 1 januari 2002 weer teruggebracht naar de Successiewet. De faciliteit zou beter in het heffingstraject thuishoren dan in het invorderingstraject.²² Hierdoor is de kwijtscheldingsfaciliteit een vrijstellingsfaciliteit geworden. De wetgever heeft het voorstel van de werkgroep niet geheel overgenomen. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit bestond met ingang van 1 januari 2002 uit een 100% vrijstelling (voorwaardelijk) over het verschil tussen de hogere liquidatiewaarde en de going concernwaarde van de onderneming.²³ Daarnaast was een vrijstelling (voorwaardelijk) van 30% van toepassing over de going concernwaarde van de onderneming. Deze vrijstelling was in de loop der jaren opgelopen van 30% in 2002 naar 60% in 2005 en 75% in 2007.^{24&25} De verhoging is het gevolg van een amendement op het wetsvoorstel Belastingplan 2005.²⁶ De uitstelregeling bleef opgenomen in de Invorderingswet 1990, waarbij het uitstel van betaling rentedragend werd.

Als motivering van deze wetswijziging is wederom verwezen naar het feit dat de faciliteit ervoor moet zorgen dat de continuïteit van een onderneming niet in gevaar komt omdat er op korte termijn schenk- of erfbelasting verschuldigd is.²⁷ De ratio verandert dus niet, maar de faciliteiten des te meer.

2.4 Huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

Per 1 januari 2010 zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten ingrijpend veranderd naar hoe we deze nu kennen. De structuur in de wet is daarbij veranderd. De toenmalige staatssecretaris van Financiën, de Jager, had aangegeven dat hij als doel had de faciliteiten toegankelijker, eenvoudiger en evenwichtiger te maken.²⁸ Hij heeft hierbij gestreefd naar een rechtsvorm

¹⁹ Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *de warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1, paragrafen 4.2.3, 3.2.5, 4.3.2, 4.8.

²⁰ Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *de warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1, paragraaf 4.7. Bij schenking geldt nog de bezitseis, namelijk dat de schenker minstens vijf jaar de onderneming heeft gedreven en daarbij 55 jaar of ouder is of 45% of meer arbeidsongeschikt.

²¹ Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *de warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000, *Kamerstukken II* 2000/2001, 27 789, nr. 1, paragraaf 4.2.5.

²² MvT, *Kamerstukken II* 2001/2002, 28 015, nr. 3, p. 31.

²³ *Kamerstukken II* 2000/2001, 27 789, nr. 1, p. 15 (Kabinetstandpunt over het Rapport Moltmaker).

²⁴ *Kamerstukken II* 2004/2005, 29 767, nr. 14, p. 37.

²⁵ Toelichting amendement-Dezentjé Hamming, *Kamerstukken II* 2004/2005, 29 767, nr. 44, p. 3.

²⁶ *Kamerstukken II* 2004/2005, 29 767, nr. 36.

²⁷ MvT, *Kamerstukken II* 2001/2002, 28 015, nr. 3, p. 47.

²⁸ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 4.

neutrale behandeling tussen de winst- en de aanmerkelijk belang-sfeer, gelijke behandeling van direct en indirect belang in een vennootschap en gelijkstelling van schenking van een onderneming of vererving ervan.

Ook onder deze nieuwe faciliteit is de ratio ongewijzigd gebleven. In de memorie van toelichting van de wijziging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in 2010 werd als doelstelling het volgende gegeven:

*'Kern van de regeling is dat de schenk- of erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten.'*²⁹

Onder reële bedrijfsoverdracht wordt verstaan: een onderneming die door een ondernemer wordt overgedragen, waarbij de ondernemer de onderneming enige tijd heeft gedreven en de bedrijfsopvolger de onderneming voortzet.³⁰

De vrije middelentoets uit de Invorderingswet is niet meer opgenomen in de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, deze toets was ook al niet meer opgenomen bij overheveling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit per 1 januari 2002 naar de Successiewet. Dit zou kunnen komen omdat het uitstel van betaling in de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten met ingang van 2002 rentedragend is geworden.³¹

2.4.1 Systematiek huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn in de Successiewet opgenomen onder hoofdstuk IIIA Bedrijfsopvolging. In artikel 35b staat opgenomen dat wanneer ondernemingsvermogen wordt verkregen, als bedoeld in artikel 35c, op verzoek van de verkrijger is vrijgesteld:

- 100% van de waarde van de objectieve onderneming waarop de verkrijging betrekking heeft, voor zover deze € 1.084.851 (2019) niet te boven gaat;
- 100% van het verschil tussen liquidatiewaarde en waarde going-concern indien de liquidatiewaarde hoger is;
- 83% van hetgeen € 1.084.851 (2019) te boven gaat.

Als een deel van het verkregen ondernemingsvermogen belast is, kan hiervoor gedurende tien jaar uitstel van betaling worden verleend.³² De vrijstelling is voorwaardelijk, dit betekent dat aan verschillende voorwaarden moet worden voldaan. Op het moment dat niet (meer) aan een van de voorwaarden wordt voldaan, is de schenk- of erfbelasting toch nog verschuldigd. Daarnaast geldt de 100% vrijstelling van € 1.084.851 per objectieve onderneming, dus niet per verkrijger.

Voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kunnen uit artikel 35b lid 5 drie voorwaarden worden afgeleid. Er moet sprake zijn van:

1. verkrijging van ondernemingsvermogen;

²⁹ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p.4.

³⁰ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 4-5.

³¹ Zie ook H. Hoeve en P.L.M. van Gorkom, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de sfeer van successie- en schenkingsrecht*, Kluwer Deventer 2004, p. 42.

³² Art. 25 lid 12 IW 1990 jo. Art. 6a t/m 6b Uitv. reg. SW 1956.

2. het voldoen aan het bezitsvereiste;
3. het voldoen aan het voortzettingsvereiste.

Hiermee wordt geprobeerd te bereiken dat alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd.

2.4.2 Voorwaarden van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit

In deze paragraaf zal summier ingegaan worden op de drie voorwaarden van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In het hoofdstuk 2 zullen twee van deze voorwaarden nader worden toegelicht, namelijk het bezits- en voortzettingsvereiste. Op de verkrijging van ondernemingsvermogen zal in dit onderzoek verder niet worden ingegaan.

2.4.2.1 Verrijking ondernemingsvermogen

In artikel 35b is bepaald dat alleen de verkrijging van ondernemingsvermogen in aanmerking komt voor de vrijstelling, omdat de wetgever alleen reële bedrijfsopvolgingen wil faciliteren. Vervolgens is in artikel 35c eerste lid bepaald wat onder kwalificerend ondernemingsvermogen wordt verstaan:

*Sub a: Verrijking van een (deel van) een onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001*³³

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn van toepassing op de verkrijging van (een zelfstandig deel van) een onderneming. Voor de kwalificatie van een onderneming wordt verwezen naar het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting. Hierdoor zijn de vermogensetiketteringregels van toepassing. Indien er sprake is van keuzevermogen dat toegerekend is aan het privévermogen van de schenker of erflater kwalificeert dit niet als ondernemingsvermogen voor de faciliteit. Er geldt geen minimumgrens aan de omvang van het verkregen ondernemingsvermogen. In dit onderzoek ga ik verder niet in op wat voor de inkomstenbelasting onder een onderneming wordt verstaan.

*Sub b: De verkrijging van een medegerechtigdheid of een gedeelte daarvan als bedoeld in artikel 3.3 lid 1 sub a Wet IB 2001;*³⁴

Indien een medegerechtigdheid wordt verkregen kwalificeert deze alleen als ondernemingsvermogen indien:

1. sprake is van een medegerechtigdheid zoals bedoeld in artikel 3.3. lid 1 onderdeel a van de Wet Inkomstenbelasting 2001; en
2. deze medegerechtigdheid is ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging.

De tweede voorwaarde dat de medegerechtigdheid moet zijn ontstaan door een gefaseerde bedrijfsopvolging is ingevoerd per 1 januari 2010. In de parlementaire behandeling is als motivering aangevoerd dat als de verkrijging van een medegerechtigdheid onderdeel is van een gefaseerde bedrijfsopvolging, dit alleen een tussenfase is voor de uiteindelijke bedrijfsoverdracht. Het doel is dat de schenker uiteindelijk geheel zal uittreden en de opvolger voort zal zetten.³⁵ Hierdoor wordt per definitie alleen een reële bedrijfsopvolging gefaciliteerd.

³³ Artikel 35c lid 1 sub a Successiewet 1956.

³⁴ Artikel 35c lid 1 sub b Successiewet 1956.

³⁵ *Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 43–44.*

*Sub c: De verkrijging van tot een aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen als bedoeld in afdeling 4.3 Wet Inkomstenbelasting 2001;*³⁶

De aandelen die als aanmerkelijk belang kwalificeren bij de erflater of schenker worden onder voorwaarden ook aangemerkt als kwalificerend ondernemingsvermogen.³⁷ Hierbij moet de vennootschap waarin de aandelen worden gehouden wel een onderneming drijven zoals bedoeld in de inkomstenbelasting of een medegerechtigdheid houden zoals bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel b.³⁸ Er wordt in lid 1 onderdeel c sub 2 een beleggingsmarge van 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen toegekend. Tot 1 januari 2010 werd nog een marge verleend van 15%. De vermindering van de marge naar 5% heeft aan de ene kant plaatsgevonden om budgettaire redenen en anderzijds omdat een marge van 5% wordt geacht voldoende te zijn om een handvat te bieden aan de uitvoeringspraktijk waarbij in één oogopslag duidelijk is dat weinig beleggingsvermogen aanwezig is.³⁹ Uit het algemene deel van de memorie van toelichting blijkt daarnaast dat de verlaging van de marge ook is doorgevoerd om rechtsvormneutraliteit te realiseren tussen IB-ondernemers en aanmerkelijkbelanghouders.⁴⁰ In de praktijk blijkt dat veel kritiek is op de beleggingsmarge, omdat veelal onduidelijk is of de marge dit doel behaalt.⁴¹

Omdat de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is om alleen reële bedrijfsopvolgingen te bereiken, moet van een ondernemer worden verkregen. Daarom is bij verkrijging van aandelen de aanname gemaakt dat sprake is van verkrijging van een ondernemer indien de schenker/erflater minstens 5% aandelen in een vennootschap houdt in de zin van afdeling 4.3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001. Hierdoor vallen aandeelhouders op grond van de meetregelbuiting buiten de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Fictief aanmerkelijk belang in de zin van artikel 4.11 en aanmerkelijk belang op grond van de meesleepregelbuiting van artikel 4.9 kwalificeren beiden wel.⁴²

Aan de verkrijging van preferente aandelen zijn vanuit de ratio van de faciliteit vier cumulatieve vereisten verbonden:⁴³

1. De preferente aandelen vormen een omzetting van een eerder door de erflater of schenker gehouden aanmerkelijk belang van gewone aandelen;
2. De omzetting tot preferente aandelen is gepaard gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander;
3. Ten tijde van de omzetting tot preferente aandelen dreef de vennootschap waarin de omgezette aandelen werden gehouden een onderneming als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel b;
4. De verkrijger van de preferente aandelen houdt zelf al minstens 5% gewone aandelen van het geplaatste kapitaal, als bedoeld in onderdeel b.

³⁶ Artikel 35c lid 1 sub c Successiewet 1956.

³⁷ De aandelen hoeven bij de voortzetter niet tot een aanmerkelijk belang te gaan horen.

³⁸ Artikel 35c lid 1 sub c Successiewet 1956.

³⁹ *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 97.

⁴⁰ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 5, onder punt g.

⁴¹ Zie o.a. De Wijkerslooth-Lhöest, *De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost?* WPNR 2009/6802, par. 4.3 en S.A. Stevens, *De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting*, TFO 2010/25, par. 4.4.2.

⁴² NvW, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 10, p. 21, V-N 2009/57.10.

⁴³ Artikel 35c lid 4 Successiewet 1956.

In lid 5 van artikel 35c wordt ingegaan op de situaties van een (indirect) aanmerkelijk belang in holdingsituaties. Met de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit is bij invoering ervan getracht, zoals onder 1.4 reeds genoemd, rechtsvormneutraliteit te bereiken. Dit betekent ook neutraliteit tussen direct en indirect aanmerkelijk belang. Indien de aandelen in een holding worden verkregen is vaak geen sprake van een actieve onderneming in de holding. Indirect is er wel sprake van een gerechtigdheid tot een actieve werkmaatschappij. Door de gelijke behandeling van indirect en direct belang moet onder voorwaarden het vermogen van de werkmaatschappij toegerekend worden aan de holdingmaatschappij.⁴⁴ De toets of sprake is van ondernemingsvermogen wordt gedaan op niveau van de holding⁴⁵, maar toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij vindt alleen plaats indien de schenker of erflater hierin een indirect aanmerkelijk belang houdt als bedoeld in afdeling 4.3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001.

Als de erflater of schenker een aanmerkelijk belang heeft in de houdstermaatschappij en een middellijk belang heeft van minder dan 5% maar meer dan 0,5% kan onder voorwaarden het vermogen van de werkmaatschappij toch worden toegekend aan de houdster. De voorwaarden zijn de volgende:⁴⁶

1. Het indirecte belang bij (een van) zijn rechtsvoorgangers krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of schenking was tenminste 5%;
2. Dat belang is verwaterd door vererving, schenking of overgang krachtens huwelijksvermogensrecht;
3. Het lichaam waarin het kleine indirecte belang wordt gehouden dreef direct voorafgaand aan de verwatering een onderneming.

Indien de activa en passiva van de werkmaatschappij voor de bepaling van ondernemingsvermogen moeten worden toegerekend aan de holdingmaatschappij, vindt consolidatie plaats. De faciliteiten worden vervolgens op de geconsolideerde waarde toegepast.

Sub d: De verkrijging van onder de tbs-regeling vallende onroerende goederen als bedoeld in artikel 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001.

Onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld door de aanmerkelijkbelanghouder zelf kunnen onder voorwaarden vanaf 1 januari 2010 onder de bedrijfsopvolgingsfaciliteit vallen. Dit is alleen mogelijk indien de verkrijger het ter beschikking gestelde onroerend goed tegelijk verkrijgt met vermogensbestanddelen in het lichaam waaraan het onroerend goed ter beschikking is gesteld. Daarnaast moet het onroerend goed aan het lichaam ter beschikking gesteld blijven worden en dienstbaar blijven aan de onderneming van het lichaam.

Fictieve verkrijgingen

Ondernemingsvermogen kan ook worden verkregen op grond van een fictie. Bijvoorbeeld via een vennootschapscontract, bij overlijden vindt de verkrijging plaats op grond van artikel 11 lid 2 Successiewet. Dit is een fictieve erfrechtelijke verkrijging. Bij de herziening van de Successiewet 1956 is bepaald dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing zijn op

⁴⁴ Artikel 35c lid 5 Successiewet 1956.

⁴⁵ *Kamerstukken 2008–2009*, 31 930, nr. 9 p. 99

⁴⁶ Artikel 35c lid 5 onderdeel b Successiewet 1956.

iedere fictieve erfrechtelijke verkrijging.⁴⁷ Dat dit ook daadwerkelijk zo is, is door de Staatssecretaris van Financiën besloten op 17 januari 2013 bij besluit.⁴⁸ Ook bij fictieve verkrijgingen moet worden voldaan aan de voorwaarden. Zie deze paragraaf en de paragrafen 1.4.2.2 en 1.4.2.3.

2.4.2.2 Bezitsvereiste

De begrippen 'erflater' en 'schenker' worden nader toegelicht in artikel 35d. Er wordt een bezitsvereiste aan de erflater en schenker gesteld. Voor de erflater betekent dit dat de onderneming gedurende een jaar voor zijn overlijden voor rekening en risico door hem moet zijn gedreven. In geval van aandelen moeten deze gedurende een jaar tot zijn aanmerkelijk belang hebben gehoord. Voor de schenker geldt hetzelfde maar voor een periode van vijf jaar. Het bezitsvereiste zal in hoofdstuk 3 uitgebreid besproken worden.

2.4.2.3 Voortzettingsvereiste

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten houden zoals eerdergenoemd een voorwaardelijke vrijstelling in. Deze voorwaardelijkheid vloeit voort uit het voortzettingsvereiste. Er geldt namelijk op grond van artikel 35e een voortzettingsvereiste van vijf jaar. In deze voortzettingstermijn mogen de verkregen aandelen niet vervreemd worden en mag het lichaam niet ophouden winst te genieten. Ook het voortzettingsvereiste komt ruim aan bod in hoofdstuk 3.

⁴⁷ *Vakstudie Successiewet*, art. 35c Successiewet 1956, aant. 12 (online, laats bijgewerkt op 2 september 2018).

⁴⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 17 januari 2013, nr BLKB2012/1221M, V-N 2013/8.17.

III. Bezits- en voortzettingsvereiste

In het vorige hoofdstuk zijn het bezits- en voortzettingsvereiste kort aan bod gekomen. In dit hoofdstuk ga ik dieper in op deze twee vereisten. Allereerst zal de geschiedenis, ratio en de eisen aan het bezitsvereiste worden besproken, waarna ditzelfde aan bod komt maar dan voor het voortzettingsvereiste.

3.1 Geschiedenis en ratio bezitsvereiste

Het bezitsvereiste in zijn huidige vorm is bij de herziening in 2010 opgenomen in de Successiewet. Het bezitsvereiste was al onderdeel van, al was het in een andere vorm, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de invorderingswet 1990. Ook toen in 2002 de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten werden overgeheveld naar de Successiewet bleef het bezitsvereiste bestaan. Het doel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is het wegnemen van fiscale belemmeringen bij reële bedrijfsopvolgingen. De faciliteiten zijn dan ook alleen van toepassing indien het vermogen wordt verkregen van een 'ondernemer'. Het bezitsvereiste is een termijn waarbij de schenker reeds in het bezit moet zijn van de te schenken aandelen of waarbij de te schenken onderneming reeds een tijd is gedreven door de schenker. Het is in de wet opgenomen om misbruik te voorkomen. Een risico zou bijvoorbeeld zijn dat aandelen worden aangekocht en binnen korte tijd weer worden geschonken zodat in plaats van contanten, aandelen worden geschonken. Hierdoor wordt (een deel van de) schenkbelasting omzeild.⁴⁹ De termijn werd gesteld op vijf jaren.

In geval van overlijden werd een bezitstermijn niet nodig geacht. Als motivatie werd gegeven dat het verschuldigde successierecht zou kunnen leiden tot financiële problemen bij de verkrijger die de onderneming voortzet als de erflater de onderneming nog maar gedurende korte tijd heeft gehouden c.q. aanmerkelijkbelangaandelen gedurende korte tijd heeft gehouden. Terwijl het doel van de regeling is om het voortzetten van een onderneming niet te belemmeren.⁵⁰ Er werd geredeneerd dat in tegenstelling tot schenking er in het geval van vererving geen keuze is. Daarom is destijds voor schenking wel een bezitseis gesteld, en voor vererving niet.

Tijdens de herziening van artikel 35d is de wetgever op deze zienswijze teruggekomen. In de praktijk bleek dat in bepaalde gevallen de vererving wel voorzienbaar was. Dit werd bijvoorbeeld duidelijk door een arrest van het Hof Amsterdam.⁵¹ In dat arrest heeft de erflater, die wist dat hij binnen afzienbare tijd zou komen te overlijden, vermogensbestanddelen aangekocht waarvan hij wist dat de vererving ervan vrijgesteld waren van invordering. De inspecteur wilde dit op basis van *fraus legis* corrigeren. Het Hof heeft echter beslist dat er geen sprake was van strijd met doel en strekking van de wet aangezien er geen bezitseis wordt gesteld aan de erflater bij de NSW-faciliteit. Volgens de wetgever zijn dit niet de bedrijfsoverdrachten waar de regeling voor is bedoeld. Daarom is bij de herziening in 2010 ook een bezitstermijn ingevoerd ingeval van vererving. De bezitstermijn van één jaar bij vererving werd door de wetgever voldoende geacht.⁵²

⁴⁹ *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 8.

⁵⁰ *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 8.

⁵¹ Hof Amsterdam 19 december 2008, nr 07/00919, VN 2009/23.19.

⁵² *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 45–46.

De staatssecretaris heeft bij de invoering van het bezitsvereiste in zijn huidige vorm aangegeven dat het bezitsvereiste:

*“aan de ene kant is bedoeld om één element van de te faciliteren reële bedrijfsopvolging te definiëren, er is alleen sprake van een bedrijfsopvolging indien de onderneming enige tijd door de erflater of schenker werd gedreven. Aan de andere kant heeft de bezitstermijn ook een anti-misbruikarakter. Dit betekent dat de bezitser materieel moet worden ingevuld.”*⁵³

3.2 Werking artikel 35d

In de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten geldt zoals ik eerder heb genoemd een bezitstermijn in geval van schenking van vijf jaar en in geval van vererving van één jaar. In artikel 35c is het object van vrijstelling geregeld, dit is reeds in hoofdstuk 1.4.2 besproken. In dit hoofdstuk bespreek ik uitvoerig de werking van de bezitstermijn in verschillende situaties.

De wetgever heeft geen tegenbewijsregeling opgenomen ten aanzien van de gevallen waarin toch reële bedrijfsopvolgingen geraakt worden door het bezitsvereiste. Indien een ondernemer die net is gestart met zijn onderneming door een noodlottig ongeval binnen één jaar komt te overlijden, kunnen de erfgenamen geen gebruik maken van de faciliteiten. Voor deze situaties zou mijns inziens een tegenbewijsregeling een uitkomst bieden. Voor sommige situaties zijn wel tegemoetkomingen in de wet opgenomen, deze zijn opgenomen in artikel 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Deze uitzonderingen komen verder in dit hoofdstuk aan bod.

Economische invulling bezitstermijn

Voor de bezitstermijn maakt het niet uit in welke juridische vorm de onderneming is gedreven gedurende de termijn. Het is belangrijk of de erflater of schenker de onderneming tijdens de betreffende bezitstermijn heeft gedreven in economische zin.⁵⁴ Dit is bepaald in artikel 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Er worden in het artikel verschillende situaties gegeven waarin deze economische invulling van toepassing is. De volgende situaties worden geregeld in de uitvoeringsregeling:

- Geruisloze terugkeer (IB-onderneming omzetten in NV of BV);
- Geruisloze inbreng ex artikel 3.65 Wet Inkomstenbelasting 2001;
- Van IB-ondernemer naar medegerechtigd;
- Van IB-ondernemer naar resultaatgenieter;
- Fusie en splitsing;
- Van gewone aandelen naar preferente aandelen.

In de meeste gevallen is ‘geruisloos’ een voorwaarde voor de wijziging van de juridische vorm. De Staatssecretaris heeft ervoor gekozen om aan te sluiten bij de fiscale geruisloze doorschuifsituaties.⁵⁵ De achterliggende gedachte waarom alleen in geruisloze doorschuifsituaties geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen is in het besluit niet toegelicht. Naar mijn idee maakt het voor het bezitsvereiste niet uit of ruisend wordt omgezet of geruisloos. Het

⁵³ *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103.

⁵⁴ *Vakstudie Successiewet*, art. 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, aant. 2 (online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018).

⁵⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën 17 december 2009, nr. DB 2009-175, Stcrt. 2009, nr. 20619, p. 15-16.

verschil tussen beide varianten is dat bij een ruisende doorschuifsituatie afgerekend wordt en bij geruisloos verder worden gegaan met de boekwaarden. Ten aanzien van het voortzettingsvereiste is deze keuze wel te verklaren, omdat met de vrijgekomen middelen de verschuldigde erf- of schenkbelasting zou kunnen worden betaald. Zie voor het voortzettingsvereiste hoofdstuk 3.4.

Ik bespreek in de komende paragrafen achtereenvolgend het bezitsvereiste bij de verkrijging van een IB-onderneming, van een medegerechtigdheid, van aandelen en de eisen aan een terbeschikkingsteller.

3.2.1 Bezitsvereiste bij verkrijging IB-onderneming

In artikel 35d lid 1 sub a is opgenomen dat onder een erflater of schenker wordt verstaan een erflater die gedurende één jaar tot het overlijden, onderscheidenlijk een schenker die gedurende vijf jaren tot de schenking:

“ondernemer was in de zin van artikel 3.4 of artikel 3.5 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de in artikel 35c lid 1 onderdeel a bedoelde onderneming.”

Er wordt alleen verwezen naar hoofdstuk 3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001, waardoor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten alleen toepasbaar lijken te zijn als de schenker of erflater *binnenlands belastingplichtigen* zijn. Er is nergens iets bepaald hoe moet worden omgegaan met *buitenlands belastingplichtigen* ten aanzien van de IB-onderneming, als bedoeld in artikel 7.2 lid 2 onderdeel a Wet Inkomstenbelasting 2001. In de literatuur wordt aangenomen dat ook dan de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing zijn voorzover is verkregen van een inwoner als bedoeld in artikel 3.⁵⁶

Overlijden niet-ondernemende echtgenoot

Uit artikel 35d lid 1 sub a vloeit dus voort dat moet worden verkregen van een IB-ondernemer. In drie situaties is bij besluit goedgekeurd dat bij overlijden van de niet-ondernemende echtgenoot de faciliteiten toch kunnen worden toegepast.⁵⁷

1. In onderdeel 3.6.1. van het besluit is de situatie weergegeven waarbij sprake is van een koppel dat gehuwd is in gemeenschap van goederen waarbij één partner de ondernemende echtgenoot is. In het geval dat de niet-ondernemende echtgenoot, overlijdt is goedgekeurd dat voor de onverdeelde helft van de onderneming de eis vervalt dat van een ondernemer moet worden gekregen. Hierbij gelden de overige voorwaarden dat de ondernemende echtgenoot reeds één jaar de onderneming dreef en na het overlijden van de niet-ondernemende echtgenoot de onderneming ten minste vijf jaar voortzet.
2. De volgende situatie waarbij de faciliteiten toch kunnen worden toegepast is opgenomen in onderdeel 3.6.2. van het besluit. Dit is de situatie waarin de niet-ondernemende echtgenoot van een in gemeenschap van goederen gehuwde vennoot in een personenvennootschap overlijdt.

⁵⁶ Zie bijvoorbeeld A. de Haan, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2007, hoofdstuk 5.

⁵⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB 2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175.

3. De derde situatie is de situatie waarin de niet-ondernemende echtgenoot van een IB-ondernemer overlijdt en sprake is van een finaal verrekenbeding. Door dit finaal verrekenbeding wordt afgerekend alsof de echtgenoten waren gehuwd in gemeenschap van goederen. In de nalatenschap van de niet-ondernemende echtgenoot valt een vordering op de ondernemende echtgenoot van 50% van de waarde van de onderneming. In deze situatie wordt door de langstlevende dus geen ondernemingsvermogen verkregen, maar een vordering die is verbonden met het ondernemingsvermogen. Hiervoor is goedgekeurd dat ook in dit geval een beroep kan worden gedaan op de faciliteiten. De motivatie hiervoor is dat wanneer de echtgenoten in gemeenschap van goederen getrouwd waren, wel zonder meer een beroep op de faciliteiten kan worden gedaan. Vanzelfsprekend moet de ondernemende echtgenoot wel voldoen aan het bezitsvereiste. Daarnaast moet de vordering vererven naar de ondernemende echtgenoot.⁵⁸

Geruisloze terugkeer ex art. 14c Wet Vennootschapsbelasting 1969

Een versoepeling van het bezitsvereiste in het geval van een IB-ondernemer is die van een geruisloze terugkeer. In het geval de erflater of schenker een onderneming drijft via een BV of NV en deze vennootschap op een bepaald moment middels artikel 14c Wet Vennootschapsbelasting 1969 omgezet naar een IB-onderneming, worden de periodes van aandeelhouderschap en ondernemerschap voor het bezitsvereiste bij elkaar opgeteld. De IB-onderneming moet voor rekening en risico van de erflater of schenker wordt gedreven en de periodes moeten aaneengesloten periodes zijn van één jaar, respectievelijk vijf jaren.⁵⁹ De economische benadering wordt bij deze uitzondering duidelijk. De juridische huls is niet bepalend. Dit lijkt mij ook terecht, omdat bij de economische benadering meer rekening moet worden gehouden met de werkelijke situatie.

Verschillende ondernemingen

Voor de Wet Inkomstenbelasting 2001 kan een belastingplichtige winst genieten uit verschillende ondernemingen. Het kan ook zijn dat de belastingplichtige uit één onderneming die bestaat uit meerdere zelfstandige onderdelen winst geniet. De feitelijke situatie is daarbij van belang.⁶⁰ Dit is in meerdere arresten bevestigd. Een horecazaak en een kledingzaak tezamen kunnen bijvoorbeeld als één onderneming aangemerkt kunnen worden.⁶¹ En een medicus die zijn activiteiten op twee locaties uitoefende kan ook als één onderneming worden aangemerkt.⁶²

Artikel 35d lid 1 onderdeel a vermeldt dat de erflater of schenker gedurende de bezitsperiode de objectieve onderneming moet hebben gedreven. Indien nieuwe ondernemingsactiviteiten in de objectieve onderneming zijn ingebracht net voor het schenken of vererven van de

⁵⁸ In Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juni 2016, nr. 15/00379, ECLI:NL:GHARL:2016:4548, V-N 2016/43.16 is bevestigd dat de goedkeuring alleen van toepassing is als de vordering via vererving overgaat naar degene die het ondernemingsvermogen waarop de verrekeningsvordering ziet in zijn bezit heeft.

⁵⁹ Artikel 9, eerste lid, onderdeel a, Uitv.reg. Schenk- en Erfbelasting.

⁶⁰ Voorbeeld ontleend aan Rb. Zeeland-West-Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677, noot door T. Hoogwout.

⁶¹ Hof Den Bosch 28 februari 1964, 258/1963, ECLI:NL:GHSHE:1964:AX8285.

⁶² Hof Arnhem 19 juni 1961, 258/1961, ECLI:NL:GHAMS:1961:AY0006.

objectieve onderneming lijkt gewoon voldaan aan het artikel. De schenker of erflater moet namelijk ondernemer zijn geweest 'met betrekking tot de objectieve onderneming'.⁶³

3.2.2 Bezitsvereiste bij verkrijging medegerechtigdheid

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten kunnen ook van toepassing zijn indien sprake is van de verkrijging van de medegerechtigdheid. Het bezitsvereiste bij de verkrijging van een medegerechtigdheid is geregeld in artikel 35d lid 1 sub b. Hierin is opgenomen dat onder een erflater of schenker wordt verstaan een erflater die gedurende één jaar tot het overlijden, onderscheidenlijk een schenker die gedurende vijf jaren tot de schenking:

“medegerechtigde was in de zin van artikel 3.3 lid 1 onderdeel a van de Wet Inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de in artikel 35c lid 1 onderdeel a bedoelde onderneming.”

Er moet dus van een medegerechtigde zoals bedoeld in de Wet Inkomstenbelasting 2001 worden verkregen. Deze medegerechtigdheid kwalificeert alleen indien deze een voortzetting vormt van een eerder voor rekening van de schenker of erflater gedreven IB-onderneming als bedoeld in art. 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001.⁶⁴ Echter, ook hier heeft de wetgever een uitzondering gemaakt, namelijk bij overlijden van de echtgenoot van de medegerechtigde.

Overlijden echtgenoot medegerechtigde

In paragraaf 3.2.1. is reeds besproken dat in gevallen van het overlijden van de niet-ondernemende echtgenoot bij een verkrijging van een IB-onderneming in drie situaties een uitzondering wordt gemaakt. Deze drie situaties gelden ook in het geval dat de echtgenoot van de medegerechtigde komt te overlijden. Voor de toepassing hiervan verwijs ik dan ook naar de vorige paragraaf.

Omzetting IB-onderneming in medegerechtigdheid: geen nieuwe periode

Bij de verkrijging van een medegerechtigdheid moet deze medegerechtigdheid een voorzetting zijn van een eerder door de door de erflater of schenker gedreven onderneming. Ook in deze situatie gaat voor de medegerechtigdheid geen nieuwe periode lopen.⁶⁵

3.2.3 Bezitsvereiste bij verkrijging aandelen

Ook indien aandelen worden verkregen krachtens schenking of vererving kunnen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden toegepast. Het bezitsvereiste bij de verkrijging van aandelen is geregeld in artikel 35d lid 1 sub c. Hierin is opgenomen dat onder een erflater of schenker wordt verstaan een erflater die gedurende één jaar tot het overlijden, onderscheidenlijk een schenker die gedurende vijf jaren tot de schenking:

“aanmerkelijkbelanghouder was van de vermogensbestanddelen, bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, en het lichaam waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft gedurende de in de aanhef bedoelde periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, de daar bedoelde onderneming dreef of de daar bedoelde medegerechtigdheid bezat, en het in artikel

⁶³ Zie ook A.M.A. de Beer, *Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten*, WFR 2015/1319.

⁶⁴ Artikel 35c lid 2 Successiewet 1956.

⁶⁵ Artikel 9 lid 3 Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting.

35c, eerste lid, onderdeel c onder 2, bedoelde beleggingsvermogen niet in deze periode via een storting in het lichaam is ingebracht.”⁶⁶

Uit de wettekst kunnen drie eisen onderscheiden worden.

1. De schenker of erflater moet aanmerkelijkbelanghouder zijn of zijn geweest als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel c. Volgens dat artikel zijn de faciliteiten niet van toepassing voor een meegetrokken aanmerkelijk belang, zoals geregeld in artikel 4.10 Wet Inkomstenbelasting 2001. Daarnaast worden voor de preferente aandeelhouder nog aanvullende eisen gesteld. Op deze aanvullende eisen ga ik hierna verder in;
2. De tweede eis houdt in dat de onderneming als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel c gedreven wordt door het lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt of werd gehouden of de medegerechtigdheid bezat;
3. Ten slotte mag het beleggingsvermogen als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel c onder 2 niet middels storting in het lichaam zijn gebracht.

Uit de wet valt dus een *dubbele bezitseis* af te leiden ten aanzien van de schenking of vererving van aandelen. Het lichaam waarop de aandelen betrekking hebben moet de onderneming minimaal één jaar, respectievelijk vijf jaren hebben gedreven (zie punt 1). Daarnaast moet de schenker of erflater de aandelen minimaal één jaar, respectievelijk vijf jaren hebben gehouden (zie punt 2).

De bezitstermijn kent verschillende algemene uitzonderingen. De uitzonderingen zijn opgenomen omdat er situaties denkbaar zijn waarin strikt juridisch niet wordt voldaan aan de bezitstermijn maar materieel gezien wel. Uitzonderingen zijn in de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting opgenomen. Hierna zullen deze uitzonderingen worden besproken.

Uitzondering overlijden

De een-jaarstermijn geldt niet indien de erflater het door hem nagelaten ondernemingsvermogen zelf krachtens vererving of schenking heeft verkregen waarbij de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing waren. Dit is opgenomen in artikel 9 lid 4 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

Overlijden echtgenoot van de aanmerkelijkbelanghouder

Net zoals bij de verkrijging van een IB-onderneming en van een medegerechtigdheid is door de Staatssecretaris een uitzondering gemaakt op de eis dat van een aanmerkelijkbelanghouder verkregen moet worden.⁶⁷ Indien tussen partners een finaal verrekenbeding is overeengekomen en de niet-ondernemende echtgenoot van de aanmerkelijkbelanghouder komt te overlijden, is goedgekeurd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten toegepast kunnen worden.⁶⁸

De goedkeuring:

- is alleen van toepassing voor de erfbelasting;

⁶⁶ Artikel 35d lid 1 sub c Successiewet 1956

⁶⁷ In de situaties van verkrijging IB-onderneming en medegerechtigde wordt de uitzondering gemaakt op de eis dat verkregen moet worden van een IB-onderneming respectievelijk een medegerechtigde.

⁶⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175 onderdeel 3.7.

- geldt alleen voor de verrekeningsvordering die ontstaat door het overlijden van de echtgenoot van de aanmerkelijkbelanghouder;
- geldt alleen indien de aanmerkelijkbelanghouder de verrekeningsvordering verkrijgt;
- de aanmerkelijkbelanghouder bezat de aandelen voor het overlijden al gedurende één jaar;
- de aanmerkelijkbelanghouder houdt het ondernemingsvermogen tenminste gedurende vijf jaar.⁶⁹

Geruisloze inbreng in de BV – geen nieuwe periode

In paragraaf 3.2.1 is de geruisloze terugkeer ex art. 14c Wet Vennootschapsbelasting 1969 reeds besproken. Indien een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of naamloze vennootschap middels een geruisloze terugkeer wordt omgezet naar een IB-onderneming, worden de periodes van de twee gedreven ondernemingsvormen bij elkaar opgeteld. Dit geldt ook in de omgekeerde situatie. In het geval een IB-onderneming wordt omgezet naar een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of een naamloze vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden, worden de perioden bij elkaar opgeteld. Voorwaarde hierbij is dat de omzetting geruisloos heeft plaatsgevonden.⁷⁰ In het geval deze periode aaneengesloten één jaar onderscheidenlijk vijf jaren vormt, is voldaan aan het bezitsvereiste.⁷¹ Deze bepaling bevestigt dat aan de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten de economische benadering ten grondslag ligt,

Juridische splitsing, juridische fusie en aandelenfusie – geen nieuwe periode

Hetgeen hiervoor is besproken geldt ook in geval van een juridische fusie, juridische splitsing of aandelenfusie. Deze gebeurtenissen hebben geen gevolgen voor de bezitsperiode, mits de fusie of de splitsing geruisloos heeft plaatsgevonden zoals bepaald in artikel 3.55 jo. 3.56 jo. 3.57 Wet Inkomstenbelasting 2001.⁷² De perioden worden bij elkaar opgeteld. Ook uit deze bepaling blijkt weer dat de juridische huls niet de doorslaggevende factor is bij het bepalen of voldaan is aan het bezitsvereiste, maar wordt gekeken in welke periode de schenker of erflater daadwerkelijk de ondernemer was.

Omzetting gewone aandelen in preferente aandelen: geen nieuwe periode

Bij de invoering van de huidige Successiewet per 1 januari 2010 is bepaald dat de verkrijging van preferente aandelen alleen nog maar in aanmerking komt voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten als de preferente aandelen het gevolg zijn van een beoogde bedrijfsopvolging. In paragraaf 2.4.2.1 heb ik reeds de eisen besproken die volgen uit artikel 35c lid 4.

De voorwaarde dat de preferente aandelen een omzetting vormen van een eerder door de erflater gehouden aanmerkelijk belang van gewone aandelen,⁷³ is de voorwaarde die voor het bezitsvereiste van belang is. In artikel 9 lid 3 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is

⁶⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175 onderdeel 3.7.

⁷⁰ Artikel 3.65 Wet Inkomstenbelasting 2001.

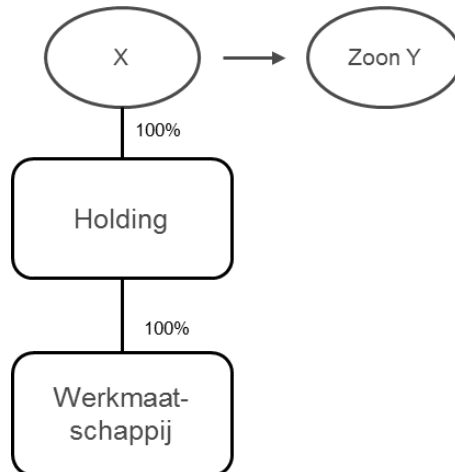
⁷¹ Artikel 9 lid 1 sub b Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁷² Artikel 9 lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁷³ Artikel 35c lid 4 sub a Successiewet 1956.

bepaald dat voor de preferente aandelen geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen.⁷⁴ De 'gewone' aandelen moeten echter vóór de omzetting reeds gedurende ten minste één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren reeds in eigendom zijn van de aanmerkelijkbelanghouder. Dus de gewone aandelen moeten voor de omzetting aan de gestelde bezitsvereiste voldoen.

Holdingsituaties



In het geval dat de aandelen in een holdingmaatschappij worden geschonken, komt het vaak voor dat deze holding geen onderneming drijft. Zoals ik heb besproken in paragraaf 2.4.2.1 wordt in deze situatie, onder voorwaarden, de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij toegerekend aan de holding.

In 2016 werd door de Hoge Raad een arrest gewezen waarbij werd geoordeeld dat als niet wordt voldaan aan de toerekeningregels van artikel 35c, de werkmaatschappij bij de holdingmaatschappij toch als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt. Dit was mogelijk indien het belang in de werkmaatschappij in het verlengde ligt van de ondernemingsactiviteiten van de holdingmaatschappij.⁷⁵ Het aanmerken van de werkmaatschappij als ondernemingsvermogen vindt dan plaats volgens de regels van vermogensetikettering. Hierdoor konden ook deelnemingen kleiner dan 5% kwalificeren. Het gevolg hiervan was dat het bezitsvereiste niet gold voor het (indirecte) belang dat op grond van de vermogensetiketteringsregel tot het ondernemingsvermogen van de holding werd gerekend.⁷⁶ De bezitser is gekoppeld aan het (indirecte) aandelenbelang.⁷⁷ Na de uitspraak van de Hoge Raad is vrij snel een wetsvoorstel aangekondigd om deze “onbedoelde verruiming” in te perken.⁷⁸ In dit wetsvoorstel werd het huidige artikel 35c lid 6 voorgesteld, waardoor een ander lichaam nooit tot het ondernemingsvermogen van de holdingmaatschappij gerekend kan worden. Het wetsvoorstel is kort daarna ook aangenomen.⁷⁹ In het wetsvoorstel geeft de staatssecretaris voor het eerst aan hoe hij het bezitsvereiste in het geval van deelnemingen interpreteert. De staatssecretaris heeft bij de behandeling van het wetsvoorstel namelijk

⁷⁴ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

⁷⁵ Hoge Raad 22 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:705, BNB 2016/167.

⁷⁶ N.C.G. Gubbels, 'Met een kanon op een mug schieten', WFR 2016/142, onderdeel 2.

⁷⁷ Eenzelfde geldt ook voor het voortzettingsvereiste.

⁷⁸ MvT, *Kamerstukken II* 2016/2017, 34553, nr. 3, V-N 2016/49.6, p. 10-16.

⁷⁹ Wet van 21 december 2016, OFM 2017, Stb. 2016, p. 545.

herhaaldelijk aangegeven dat bij iedere verwerving van een deelneming door de holdingmaatschappij, voor deze deelneming een nieuwe bezitstermijn gaat lopen.⁸⁰

Toen artikel 35c lid 4 (oud) en artikel 26 lid 7 (oud) Invorderingswet 1990 (de voorlopers van het huidige artikel 35d) werden ingevoerd heeft de staatssecretaris niets opgemerkt over hoe het bezitsvereiste bij deelnemingen moet worden geïnterpreteerd.⁸¹

Mijns inziens blijkt niet eenduidig uit de letterlijke wettekst dat voor uitbreidingen een aparte bezitstermijn gaat lopen. Artikel 35d lid 1 onderdeel c verwijst naar artikel 35c lid 1 onderdeel c, waarin weer wordt verwezen naar artikel 35c lid 1 onderdeel a. In artikel 35c lid 1 onderdeel a is opgenomen: “een onderneming als bedoeld in artikel 3.2 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 of een gedeelte daarvan”. Op basis hiervan lijkt dat ook zelfstandige gedeelten aan het bezitsvereiste moeten voldoen. Echter, op basis van artikel 35d lid 1 onderdeel c trek ik de conclusie dat voor uitbreidingen geen aparte termijn gaat lopen, omdat daar alleen wordt gesproken over het lichaam waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft. Hier is naar mijn mening dus sprake van een tegenstrijdigheid in de wet.⁸²

3.2.4 Bezitsvereiste bij terbeschikkingsteller

Ten slotte is in artikel 35d lid 1 sub d opgenomen dat aan het bezitsvereiste is voldaan als de schenker of erflater gedurende één respectievelijk vijf jaren:

“een resultaat uit een werkzaamheid genoot met betrekking tot de onroerende zaak, bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, en die onroerende zaak gedurende de in de aanhef bedoelde periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, dienstbaar was aan de onderneming van het lichaam, bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c.”⁸³

Dit lid behandelt dus het bezitsvereiste bij het ter beschikking stellen van een onroerend goed aan een onderneming. Er moet voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten dus worden verkregen van een terbeschikkingsteller, die al gedurende één, respectievelijk vijf jaren het onroerend goed ter beschikking stelt aan de onderneming. Voor twee situaties zijn versoepelingen in de wet gemaakt, deze situaties bespreek ik hierna.

Overlijden echtgenoot terbeschikkingsteller – geen nieuwe periode

De schenker of erflater dient dus een resultaatgenieter zijn (geweest). Voor deze situatie is een uitzondering gemaakt. Net zoals bij de uitzondering voor de verkrijging van de IB-onderneming, medegerechtigdheid en een aanmerkelijk belang houdt deze uitzondering in dat in geval van een finaal verrekenbeding en het overlijden van de echtgenoot van de terbeschikkingsteller toch bij fictie wordt voldaan aan het bezitsvereiste. De vordering als gevolg van het overlijden moet daarbij wel vererven naar de terbeschikkingsteller.⁸⁴ Voor de (uitgebreidere) beschrijving van de voorwaarden verwijs ik dan ook naar de situaties

⁸⁰ MvA, *Kamerstukken I* 2016/2017, 34552-34545, E, p. 60-61, V-N 2016/68.2.

⁸¹ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2016/58.5, onderdeel 11.

⁸² Zie ook A.M.A. de Beer, ‘Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten’, WFR 2015/1319 en A.M.A. de Beer, ‘Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen’, WFR 2015/1353.

⁸³ Artikel 35d lid 1 sub d Successiewet 1956.

⁸⁴ Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175, V-N 2013/8.17

beschreven voor de verkrijging van een IB-onderneming, medegerechtigdheid en aanmerkelijk belang.

Inbreng in de BV – geen nieuwe periode

Ook voor de situatie waarbij van een terbeschikkingsteller wordt verkregen gaat geen nieuwe bezitsperiode lopen indien de ter beschikking gestelde onroerende zaak eerst onderdeel was van een door de schenker of erflater gedreven IB-onderneming.⁸⁵ Om aan het bezitsvereiste te voldoen moet de periode waarin de IB-onderneming werd gedreven en de periode van resultaatgenieter minimaal één jaar respectievelijk vijf jaren behelzen. Deze situatie ontstaat bijvoorbeeld als een ondernemer een IB-onderneming, waarin onroerend goed aanwezig is, inbrengt in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid met uitzondering van dat onroerend goed. Indien van dit onroerend goed binnen de besloten vennootschap gebruik wordt gemaakt is sprake van een terbeschikkingstelling zoals bedoeld in artikel 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001. Voor de ter beschikking gestelde onroerende zaak gaat in deze situatie dus geen nieuwe bezitstermijn lopen. In tegenstelling tot de uitzonderingen die zijn opgenomen in artikel 9 lid 1 en lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is 'geruisloos' geen vereiste.

3.2.5 Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen

Artikel 35d eist dat van een IB-ondernemer, medegerechtigde, aanmerkelijkbelanghouder of terbeschikkingsteller wordt gekregen hetzij via vererving hetzij door een schenking. Uit paragraaf 1.4.2.1 is al gebleken dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wel van toepassing zijn op fictief erfrechtelijke verkrijgingen. Voor het bezitsvereiste gaat het bij fictieve verkrijgingen soms mis omdat het bij fictie verkregen ondernemingsvermogen al behoort tot het vermogen van de verkrijger. Een voorbeeld waarbij dit het geval was is het arrest van de Hoge Raad op 15 december 2017.⁸⁶ In dit arrest houden twee broers ieder 50% van de aandelen in een besloten vennootschap. Een van de broers komt te overlijden en zijn twee kinderen zijn de erfgenamen en verkrijgen de aandelen van hun vader. Op deze verkrijging zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing. Door het overlijden van een van de broers valt diens pensioenvoorziening vrij. Hierdoor stijgen de aandelen van de besloten vennootschap in waarde. Dit wordt op basis van artikel 13a voor de nog levende broer als een fictieve erfrechtelijke verkrijging aangemerkt. De broer doet een verzoek tot de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de aandelen van de langstlevende broer niet tot het aanmerkelijk belang van de erflater behoren. Daarnaast is ook niet voldaan aan het bezitsvereiste van één jaar aangezien geen ondernemingsvermogen is verkregen als bedoeld in artikel 35c. Derhalve is geen beroep mogelijk op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Een tweede voorbeeld waarin bij een vergelijkbare procedure tot dezelfde conclusie is gekomen is het arrest van Hof 's-Hertogenbosch op 3 februari 2017.⁸⁷ In deze situatie zijn persoon X en zijn vrouw A in gemeenschap van goederen gehuwd en houden de aandelen in Z bv. A is in loondienst bij de onderneming en X geniet een pensioen uit de onderneming. A komt te overlijden. Door haar overlijden komen ook weer pensioen- en lijfrenteverplichtingen vrij. De waardeverhoging van de aandelen is voor X een fictieve verkrijging ex artikel 13a. A doet een

⁸⁵ Artikel 9 lid 1 sub d Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁸⁶ Zie Hoge Raad 15 december 2017, nr. 17/02814, ECLI:NL:HR:2017:3139, V-N 2018/2.25.

⁸⁷ Hof 's-Hertogenbosch 3 februari 2017, nr. 16/00441, V-N 2017/37.25.

beroep op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ten aanzien van deze fictieve verkrijging. Ook hier wordt geoordeeld dat dit niet het geval is. Het aanmerkelijk belang van X dat vererfd heeft in fiscale zin nooit tot het vermogen van A behoord als bedoeld in afdeling 4.3 Wet Inkomstenbelasting 2001.

Of de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing zijn op de fictieve verkrijging als bedoeld in artikel 10, de omzetting in genotsrechten, is nog onduidelijk. Hier is tot zover nog geen jurisprudentie over. De fictie van artikel 10 beoogt te voorkomen dat vererfbare eigendomsrechten worden omgezet in niet vererfbare genotsrechten. Hetgeen door de erfgenaam wordt verkregen op grond van deze fictie, behoort al voor het overlijden van de erflater tot zijn of haar vermogen. Hierdoor is het onduidelijk, met oog op het bezitsvereiste en artikel 35c, of een geslaagd beroep kan worden gedaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Hoogeveen stelt dan ook dat het bezitsvereiste in het geval van artikel 10 te kort lijkt te schieten.⁸⁸

3.2.6 Tussenconclusie

Het bezitsvereiste is in de wet opgenomen als antimisbruikbepaling voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en daarnaast om een reële bedrijfsopvolging te kunnen definiëren. Bij schenkingen geldt een bezitsvereiste van 5 jaar en bij vererving 1 jaar. Het bezitsvereiste wordt economisch ingevuld, hierdoor moet het niet uitmaken in welke juridische vorm de onderneming is gedreven gedurende de termijn. Ik ben het er mee eens dat op deze manier – in hoofdlijnen – recht wordt gedaan om alleen ‘echte’ bedrijfsopvolgingen te faciliteren. In sommige gevallen lijkt het mij dat de wetgever te ver is gegaan, mede omdat geen tegenbewijs mogelijk is.

Daarnaast is het mij op basis van de huidige wetgeving onduidelijk of het de bedoeling is dat ten aanzien van indirect gehouden belangen en uitbreiding van ondernemingsactiviteiten het bezitsvereiste ook geldt. In hoofdstuk 4 bespreek ik literatuur en jurisprudentie omtrent dit onderwerp welke misschien meer duidelijkheid brengt.

3.3 Geschiedenis en ratio voortzettingsvereiste

Bij de totstandkoming van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in artikel 59a (oud) was de voortzettingstermijn al als een vereiste in de wet opgenomen. Het werd als een belangrijk vereiste gezien. Indien een onderneming namelijk wordt verkocht of geliquideerd, kan met deze vrijgekomen middelen de verschuldigde belasting worden voldaan.⁸⁹ Dit valt niet binnen de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, namelijk het voorzien in reële bedrijfsopvolgingen.

Toen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de invorderingswet werden opgenomen bleef het voortzettingsvereiste van kracht. In artikel 26, lid 10, IW 1990 (oud) was bepaald dat als aan de voortzettingsvereiste was voldaan, de voorwaardelijke kwijtschelding definitief werd. De termijn bij vererving was vijf jaar en bij schenking tien jaar. Ook de werkgroep Moltmaker vond

⁸⁸ M. Hoogeveen, *‘Fictieve verkrijgingen, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de bezitseis’*, WPNR: Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie, 2016(7104), p. 306.

⁸⁹ *Kamerstukken II*, 1983/1984, 18 226, nr. 3, p. 3.

het voortzettingsvereiste een belangrijke voorwaarde.⁹⁰ De termijn van voortzetting werd na het adviesrapport van de werkgroep Moltmaker op 1 januari 2002 weer opgenomen in de Successiewet. De termijn werd gesteld op vijf jaar bij overlijden evenals bij schenking.⁹¹ Ook de ratio blijft hierbij ongewijzigd, namelijk ervoor zorgen dat alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd.

Uiteindelijk is bij de herziening van de Successiewet in 2010 het voortzettingsvereiste in een apart artikel opgenomen, in artikel 35e. Ook de ratio bij dit wetsartikel is ongewijzigd ten opzichte van de voorgangers van het artikel. In artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn nadere bepalingen inzake het voortzettingsvereiste opgenomen. De twee genoemde artikelen zullen in de volgende paragrafen uitgebreid worden besproken.

3.4 Werking artikel 35e

De termijn van voortzetting is een bepaling waaraan moet worden voldaan door de *verkrijger* van het ondernemingsvermogen. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn, zoals ik al eerder heb aangegeven, een voorwaardelijke vrijstelling. Indien de verkregen onderneming niet vijf jaar wordt voortgezet, wordt de vrijstelling ingetrokken. Als dat het geval is, is alsnog schenk- of erfbelasting verschuldigd over de door schenking of vererving verkregen onderneming dat niet wordt voortgezet. Dit wordt naar rato berekend. De wetgever laat zich niet uit over de wijze waarop de omvang van de (gedeeltelijke) staking en daarmee de (gedeeltelijke) terugname moet worden bepaald.

Voortzetten betekent dat de *oorspronkelijke* onderneming niet wordt gestaakt of dat de verkregen aandelen niet worden vervreemd. Voor de uitleg of voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste wordt in beginsel aangesloten bij de begrippen staking en vervreemding die gelden in de inkomstenbelasting. Toch worden de begrippen soms anders ingevuld.⁹² Hierdoor kan er voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten sprake zijn van een staking, terwijl dit voor de inkomstenbelasting geen staking is en omgekeerd. Een staking of vervreemding voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wordt namelijk materieel beoordeeld.

Algemeen

De vrijstelling wordt niet ingetrokken indien de voortzetter binnen de voortzettingstermijn komt te overlijden of als deze trouwt in gemeenschap van goederen.⁹³ In geval van overlijden binnen de termijn, geldt voor de resterende voortzettingstermijn dat de voortzetter in de plaats treedt van de erflater. Bij schenking binnen de termijn wordt de vrijstelling wel teruggenomen. Dit lijkt mij ook vanzelfsprekend, omdat dit de essentie van het voortzettingsvereiste betreft. Er is een beroep gedaan op de hardheidsclausule, deze is afgewezen.⁹⁴

⁹⁰ Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *de warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000, paragraaf 4.3.2

⁹¹ MvT, *Kamerstukken II* 2001/2002, 28 015, nr. 3, p. 47.

⁹² *Vakstudie Successiewet*, art. 35e Successiewet 1956, aant. 2.2 (online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018).

⁹³ Zie artikel 10 lid 6 juncto lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁹⁴ *Kamerstukken II* 2015/2016, 34307, 12, V-N 2016/14.16.

Wijziging ondernemingsvorm

Dat voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten materieel wordt beoordeeld of er sprake is van een staking of vervreemding uit zich in de situatie waarin de ondernemingsvorm van de verkregen onderneming wijzigt. De vrijstelling wordt niet ingetrokken indien de ondernemingsvorm wordt gewijzigd met gebruikmaking van de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. Het is daarbij echter wel belangrijk dat de voorzetter de uiteindelijk gerechtigde blijft. In artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn deze uitzonderingen op het voortzettingsvereiste opgenomen. De uitzonderingen bespreek ik uitgebreid in de paragrafen 3.4.1 en 3.4.2.

Geen contanten

In het geval een wijziging van ondernemingsvorm plaatsvindt met behulp van een doorschuifregeling wordt de voorwaardelijke vrijstelling wel ingetrokken indien:

- de verkrijger bij de doorschuiving contanten ontvangt. Met uitzondering van de gevallen waarin de doorschuifregeling uit de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting een geringe bijbetaling toestaat;
- een ander dan de oorspronkelijke verkrijger tot de onderneming gerechtigd wordt.⁹⁵

Dat een bijbetaling in contanten niet is toegestaan wordt door de wetgever gemotiveerd dat in die situatie geen sprake meer is van voortzetting.^{96&97} Als de verkrijger na de wijziging van ondernemingsvorm direct of indirect gerechtigd blijft tot het verkregen ondernemingsvermogen, lijkt materieel gezien toch sprake te zijn van voortzetting. Dit lijkt in te gaan tegen de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, de middelen om de verschuldigde erf- of schenkbelasting te voldoen zijn dan per slot van rekening beschikbaar.⁹⁸ Dit is direct ook de reden waarom ook voor het voortzettingsvereiste in diverse situaties wordt aangesloten bij de eis dat sprake moet zijn van een ‘geruisloze’ doorschuiving van de Inkomstenbelasting. Als er geruisloos wordt doorgeschoven komen er geen middelen vrij.

Dit zijn algemeen geldende uitgangspunten, waarop uitzonderingen worden gemaakt. Deze uitzonderingen bespreek ik in de rest van dit hoofdstuk.

3.4.1. Voortzettingsvereiste bij verkrijging IB-onderneming

In artikel 35e lid 1 sub a is opgenomen dat de vrijstelling vervalt indien:

“De verkrijger ondernemingsvermogen heeft verkregen als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel a en deze verkrijger ophoudt uit de onderneming, of een gedeelte daarvan, winst te genieten of gaat ter zake belastbare winst genieten in de zin van artikel 3.3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001.”⁹⁹

⁹⁵ NV, *Kamerstukken II 2008/2009*, 31 930, nr. 9, p. 103 en 104.

⁹⁶ NV, *Kamerstukken II 2008/2009*, 31 930, nr. 9, p. 103 en 104.

⁹⁷ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

⁹⁸ *Vakstudie Successiewet*, art. 35e Successiewet 1956, aant. 2.4.2 (online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018).

⁹⁹ Artikel 35e lid 1 sub a Successiewet.

Een verkrijger van een IB-onderneming moet dus winst blijven genieten uit de verkregen onderneming (of een gedeelte daarvan). Het is daarom belangrijk om te bepalen wat wordt bedoeld met 'ophouden winst te genieten'. Of een verkrijger ophoudt winst te genieten wordt bepaald aan de hand van de geldende regels in de inkomstenbelasting, waardoor aangesloten wordt bij het in deze wet geldende materiële stakingsbegrip. Dit betekent echter niet dat de bepalingen in de inkomstenbelasting altijd van toepassing zijn. Als de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten het rechtvaardigt worden er uitzonderingen gemaakt op de hoofdregels in de Inkomstenbelasting.¹⁰⁰ Deze uitzonderingen zijn voornamelijk opgenomen in artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

Door de in beginsel geldende regels uit de inkomstenbelasting is het staken van de objectieve onderneming een ophouden winst te genieten uit de verkregen onderneming. Dit is ook het geval bij het staken van de subjectieve onderneming.¹⁰¹ Hierbij hoeft de objectieve onderneming niet eens stopgezet te worden. De verplaatsing van de objectieve onderneming kan daarnaast ook een aanleiding zijn waarbij de vrijstelling wordt ingetrokken.¹⁰²

De inkomstenbelasting kent een niet-stakingsfictie, namelijk de doorschuifregelingen van artikel 3.63 en 3.64 Wet op de Inkomstenbelasting 2001. Deze regeling houdt in dat de inkomstenbelastingclaim bij overdracht of inbreng van de onderneming kan worden doorgeschoven. Het gevolg is dat voor de inkomstenbelasting de onderneming – bij fictie - geacht wordt niet te zijn gestaakt.¹⁰³ Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is deze fictie niet van belang. De *oorspronkelijke verkrijger* zet de verkregen onderneming niet voort op het moment dat hij de onderneming overdraagt.¹⁰⁴ Hierdoor wordt niet voldaan aan het voortzettingsvereiste en wordt de voorwaardelijke vrijstelling ingetrokken.

Hierna zullen verschillende situaties worden weergegeven waarin voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten sprake is van ophouden met winst te genieten door de verkrijger van een IB-onderneming, terwijl voor de inkomstenbelasting geen sprake is van staking.

Andere bedrijfsopvolger

Het voortzettingsvereiste ziet dus expliciet op de voortzetter. Als de voortzetter de onderneming overdraagt aan een andere door hem beoogde bedrijfsopvolger worden de faciliteiten ingetrokken, tenzij de schenking vijf jaar na verkrijger plaatsvindt. Voor de Inkomstenbelasting geldt in zulke gevallen een niet-stakingsfictie voor zover de overdracht plaatsvindt aan een medeondernemer of werknemer zoals bedoeld in artikel 3.63 Wet

¹⁰⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175; V-N 2013/8.17.

¹⁰¹ M.L.M. van Kempen e.a., *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting*, Studenteneditie 2017-2018, Deventer: Kluwer 2017, par. 3.2.2.7.B.

¹⁰² *Vakstudie Successiewet*, art. 35e Successiewet 1956, aant. 3.1.2. (online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018).

¹⁰³ *Vakstudie Successiewet*, art. 35e Successiewet 1956, aant. 3.3. (online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018).

¹⁰⁴ *Kamerstukken II 2008/2009*, 31 930, nr. 9, p. 103.

Inkomstenbelasting 2001. De oorspronkelijke verkrijger zet in deze situatie niet voort, waardoor voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten deze niet-stakingsfictie niet van belang is.¹⁰⁵

Verkoop verkregen onderneming en start nieuwe onderneming

Als een verkregen onderneming wordt gestaakt en met de verkoopopbrengst een nieuwe onderneming met eenzelfde identiteit wordt gestart, kan voor de inkomstenbelasting de belastingclaim worden doorgeschoven naar de nieuwe onderneming. De doorschuiving van de belastingclaim maakt zoals eerder al aangegeven voor de Successiewet niets uit. Om gebruik te kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten moet namelijk de oorspronkelijke onderneming worden voortgezet. In de geschetste situatie is dit niet het geval.¹⁰⁶ In de toelichting van artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is bepaald dat dit geen bedrijfsopvolging is. De vrijstelling wordt in deze situatie dan ook ingetrokken.

Inbreng in personenvennootschap

De voortzetter van een onderneming kan de verkregen onderneming inbrengen in een personenvennootschap. Een personenvennootschap heeft meerdere oprichters/eigenaren.¹⁰⁷ Door de inbreng worden dus meerdere personen gerechtigd tot de winst, hierdoor neemt de winstgerechtigdheid van de voortzetter in beginsel af. Als dit het geval is worden de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten die van toepassing waren op de verkregen onderneming (gedeeltelijk) ingetrokken, omdat niet is voldaan aan het voortzettingsvereiste.¹⁰⁸ Dit lijkt ook een juist gevolg, aangezien door de inbreng de winstgerechtigdheid van de voortzetter afneemt. Hierop is echter een uitzondering van toepassing. De faciliteiten worden alleen maar ingetrokken voor zover de winstgerechtigdheid van de ondernemer meer afneemt dan het gedeelte van de winst waar de verkrijger toe gerechtigd was vóór de verkrijging waarvoor de faciliteiten zijn toegepast.¹⁰⁹ Dus voor hetgeen de voortzetter al in bezit had voor de schenking of vererving geldt geen voortzettingsperiode.¹¹⁰

Voor de Wet Inkomstenbelasting 2001 is bij de inbreng in een personenvennootschap sprake van een (gedeeltelijke) staking. Hier is echter een uitstel mogelijk voor de heffing over de stakingswinst. Het uitstel vindt plaats tot de stille reserves uiteindelijk worden gerealiseerd. In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën op 17 januari 2013 is expliciet bepaald dat het uitstel in de inkomstenbelasting er niet voor zorgt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten toch van toepassing blijven.¹¹¹ Het feit blijft dat de verkrijger de verkregen onderneming niet in zijn geheel voortzet.

¹⁰⁵ Zie: *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 46, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103. En Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.1.

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

¹⁰⁷ Voorbeelden van personenvennootschappen zijn de vennootschap onder firma, maatschap of commanditaire vennootschap.

¹⁰⁸ *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103.

¹⁰⁹ Artikel 35e lid 2 Successiewet 1956 en *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103.

¹¹⁰ A.W.M. Roelen, 'De verkrijging van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of krachtens schenking', MBB 2007/03- 03, p. 9.

¹¹¹ Staatssecretaris van Financiën, 17 januari 2013, nr BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175; VN 2013/8.17, onderdeel 6.1.

3.4.2. Voortzettingsvereiste bij verkrijging medegerechtigdheid

Ook in het geval van verkrijging van medegerechtigdheid wordt aangesloten bij het stakingsbegrip uit de Inkomstenbelasting. In artikel 35e lid 1 sub b is opgenomen dat de voorwaardelijk vrijstelling ten aanzien van de verkrijging van medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel a vervalt indien:

“de verkrijger ophoudt uit de verkregen medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, winst te genieten.”¹¹²

Als artikel 35e lid 1 sub b letterlijk wordt gelezen, wordt niet aan het voortzettingsvereiste voldaan voor zover een commanditaire vennoot zijn medegerechtigdheid schenkt aan de beherende vennoot. De beherende vennoot zou dan namelijk moeten voortzetten als medegerechtigde, maar zet voort als ondernemer.¹¹³ Naar mijn mening zou voor deze situatie een bepaling in de wet opgenomen moeten worden. De *oorspronkelijke onderneming* wordt namelijk in deze situatie gewoon voortgezet.

De invulling van het voortzettingsvereiste bij de verkrijging van een medegerechtigdheid is hetzelfde als bij de verkrijging van een IB-onderneming. Hierdoor is hetgeen in deze paragraaf reeds is besproken ook in deze situatie van toepassing.

3.4.3. Voortzettingsvereiste bij verkrijging aandelen

Indien door vererving of schenking aandelen worden gekregen is een andere bepaling van toepassing. In artikel 35e lid 1 sub c is bepaald dat de voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken indien:

“het een verkrijging betreft van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel c en:

- I. De verkrijger vervreemdt vermogensbestanddelen of een gedeelte van de in deze vermogensbestanddelen liggende rechten*
- II. Vermogensbestanddelen worden omgezet in preferente aandelen of op andere wijze wordt de aanspraak van de verkregen vermogensbestanddelen op toekomstige winsten of waardeontwikkelingen beperkt; of*
- III. Het lichaam waarop de vermogensbestanddelen betrekking hebben, houdt op uit de onderneming of de medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, winst te genieten.”*

Uit dit artikel kan worden afgeleid dat er eisen worden gesteld aan zowel de verkrijger van de vermogensbestanddelen als aan het lichaam waarop de verkregen vermogensbestanddelen betrekking hebben. Allereerst bespreek ik de eisen aan de *verkrijger* en vervolgens de eisen aan het *lichaam*.

¹¹² Artikel 35c lid 1 onderdeel b Successiewet 1956.

¹¹³ Artikel 35e lid 1 onderdeel b Successiewet 1956.

1. Eisen aan de verkrijger

De verkrijger van aandelen of winstbewijzen (hierna wordt gemakshalve alleen van aandelen gesproken) mag deze aandelen of de in deze aandelen besloten rechten¹¹⁴ gedurende vijf jaar niet vervreemden om gebruik te kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De verkrijger zet op die manier hetgeen de schenker of erflater heeft overgedragen niet voort.¹¹⁵ Om te kunnen bepalen wanneer er sprake is van vervreemden wordt aangesloten bij het vervreemdingsbegrip in de Inkomstenbelasting. De verkregen aandelen hoeven hiervoor geen aanmerkelijk belang te vormen, maar kunnen ook tot het box-3 vermogen behoren. Voor het voortzettingsvereiste is het moment van vervreemding belangrijk. In een arrest van de Hoge Raad is in het verleden bepaald dat onder vervreemding moet worden verstaan: *“iedere rechtshandeling die een kwantitatief of kwalitatief gedeelte van het aanmerkelijk belang over doet gaan op een ander.”*¹¹⁶ Het vervreemdingsmoment is het moment waarop de vervreemding daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, dus wanneer het economisch belang over gaat op de koper/overnemer. Dit betekent bijvoorbeeld dat een intentieverklaring tot verkoop nog geen vervreemding is. Het is dus voor het voortzettingsvereiste niet van belang wanneer de aandelen daadwerkelijk zijn geleverd.¹¹⁷ In artikel 35e lid 3 is expliciet bepaald dat (sommige) fictieve vervreemdingen uit artikel 4.16 Wet op de Inkomstenbelasting ook als vervreemding voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden gezien. Voorbeelden van fictieve vervreemdingen waarbij de voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken zijn het inkopen van aandelen, verlenen van een koopoptie en betaalbaarstelling van een liquidatie-uitkering. Bij de fictieve vervreemdingen die niet in het artikel worden genoemd blijft de voortzetter volledig gerechtigd tot de aandelen. Zoals eerder al aangegeven wordt in beginsel aangesloten bij het vervreemdingsbegrip in de Inkomstenbelasting. Net zoals bij de verkrijging van een IB-onderneming zijn er ook bij de verkrijging van aandelen situaties waarbij voor de inkomstenbelasting sprake is van een (fictieve) vervreemding, maar de materiële onderneming wel wordt voortgezet. Voor deze situaties wordt van het vervreemdingsbegrip in de inkomstenbelasting afgeweken. Deze afwijkingen zijn opgenomen in artikel 10 Uitvoeringsbesluit schenk- en erfbelasting.

Hierna zal ik ingaan op verschillende situaties waarbij de gevolgen voor het voortzettingsvereiste worden weergegeven.

Certificering aandelen

Bij certificering wordt het juridische eigendom van een goed, en daarmee de zeggenschap, gescheiden van het economische belang.¹¹⁸ De vraag is of de certificering kan worden aangemerkt als een vervreemding. De Staatssecretaris van Financiën heeft echter in een besluit vastgelegd dat de certificering van aandelen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet

¹¹⁴ Voorbeeld van vervreemden van in aandelen besloten rechten is het vestigen van een vruchtgebruik op de aandelen.

¹¹⁵ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 46.

¹¹⁶ Hoge Raad 10 februari 1960, nr. 14163, BNB 1960/123).

¹¹⁷ HR 10 februari 1960, nr. 14163, BNB 1960/123).

¹¹⁸ P.W. Hofman en S. Singh, *‘Certificeren van vermogen, Over toerekening, vereenzelviging, transparantie en economische eigendom’*, WFR 2017/9.

wordt gezien als een vervreemding.¹¹⁹ De certificaten moeten wel voldoen aan de voorwaarden die zijn genoemd in een ander besluit in onderdeel 4.4 om te kunnen spreken van vereenzelviging met de aandelen.¹²⁰ Rijkers en van Dijck zijn van mening dat certificaten nooit de plaats in kunnen nemen van aandelen omdat de certificaten niet los van de aandelen bestaanbaar zijn.¹²¹ Heithuis is daarentegen van mening dat alleen sprake kan zijn van een vervreemding voorzover een zodanige verandering in de financiële rechten van de voormalig aandeelhouder optreedt dat geen sprake meer kan zijn van fiscale transparantie.¹²² Economisch gezien nemen de certificaten dan dezelfde plaats in het vermogen van de voormalig aandeelhouder als de aandelen.

In het geval van certificering geeft het besluit¹²³ echter duidelijk weer wanneer wel of niet sprake is van vervreemding voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wat van belang kan zijn voor het bezitsvereiste.

Omzetting aandelen in preferente aandelen en de verlettering van aandelen

In artikel 35e lid 4 wordt de situatie behandeld waarin 'gewone' aandelen worden omgezet in preferente aandelen. Door de omzetting van aandelen kan het belang in de aandelen verschuiven. Dit betekent een vervreemding. Voor de inkomstenbelasting is bij besluit bepaald dat onder bepaalde voorwaarden toch geen sprake is van een vervreemding.¹²⁴ De wetgever heeft dit niet van toepassing willen laten zijn op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, omdat er geen sprake is van een daadwerkelijke bedrijfsopvolging. De verkrijger zet de positie van de erflater of schenker namelijk niet voort.¹²⁵ Omzetting in preferente aandelen leidt dus in beginsel altijd tot intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling. De wetgever heeft dit onderbouwd door te stellen dat een preferente aandeelhouder niet kan worden beschouwd als een bedrijfsopvolger.¹²⁶

Preferente aandelen kunnen ook met toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten krachtens schenking of vererving worden verkregen. De preferente aandelen dienen dan onderdeel te zijn van een gefaseerde bedrijfsopvolging.¹²⁷ Het gevolg is echter dat het voortzettingsvereiste niet alleen geldt voor de preferente aandelen, maar ook voor de gewone aandelen die bij aanvang van de gefaseerde bedrijfsopvolging zijn verkregen. De wetgever heeft dit zo bepaald omdat de voortzetter na vervreemding van de gewone aandelen niet meer

¹¹⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2012, 2175, onderdeel 6.4; V-N 2013/8.

¹²⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, onderdeel 4.4 (dit is een vervangend besluit voor het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M).

¹²¹ A.C. Rijkers en J.E.A.M. van Dijck, *De aanmerkelijkbelangregeling in de Wet IB 1964 en de Wet IB 2001*, zevende druk, Deventer 2000, p. 192-193.

¹²² E.J.W. Heithuis, 'Het vervreemdingsbegrip in de nieuwe aanmerkelijkbelangregeling', TFO 1998, p. 62.

¹²³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175, onderdeel 6.4; V-N 2013/8.

¹²⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, onderdeel 4.3.

¹²⁵ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 46.

¹²⁶ MvT, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 46.

¹²⁷ Zie artikel 35c lid 4 Successiewet 1956.

als ondernemer de onderneming voortzet.¹²⁸ Het is bij een gefaseerde bedrijfsopvolging de bedoeling dat de voortzetter bij de onderneming betrokken blijft, vervreemdt de voorzetter vervolgens de gewone aandelen is er geen sprake van een reële bedrijfsopvolging die gefaciliteerd dient te worden.¹²⁹ De voorwaardelijke vrijstelling wordt ook hier naar evenredigheid ingetrokken.

De Staatssecretaris van Financiën heeft recent aangegeven dat voor de Inkomstenbelasting bij de verlettering van aandelen geen sprake is van vervreemding indien de verlettering niet leidt tot een vermindering tot de aanspraken op de winsten- en of waardeontwikkelingen die op deze aandelen zien.¹³⁰ Voor het voortzettingsvereiste is het niet leidend of er voor de Wet Inkomstenbelasting 2001 sprake is van een vervreemding. In het geval door de verlettering de aanspraak van de verkrijger op toekomstige winsten- en/of waardeontwikkelingen verminderd, is voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet voldaan aan het voortzettingsvereiste.

Geruisloze terugkeer

Een vennootschap kan worden ontbonden met toepassing van artikel 14c van de Wet Vennootschapsbelasting 1969, de geruisloze terugkeer. Voor de inkomstenbelasting is dit op grond van artikel 4.16 lid 5 Wet Inkomstenbelasting 2001 een fictieve vervreemding. De verkrijger wijzigt met deze geruisloze terugkeer alleen de ondernemingsvorm, mits de onderneming van de vennootschap wordt voortgezet. Zoals al eerder besproken is het voor het voortzettingsvereiste van belang dat de materiële onderneming wordt voortgezet. Daarom heeft de wetgever in artikel 10 lid 1 onderdeel b Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting opgenomen dat een dergelijk geval geen aanleiding is om de voorwaardelijke vrijstelling in te trekken.¹³¹

Herstructurering

In gevallen van herstructurerings kan het voortzettingsvereiste een probleem vormen. Er zijn verschillende mogelijkheden om binnen een concern fiscaal gunstig te herstructureren, zoals de aandelenfusie, de juridische fusie en de juridische splitsing. In het geval van een aandelenfusie worden de aandelen als het ware geruild. Dit wordt vaak gebruikt om een holdingstructuur te creëren. In beginsel wordt door de aandelenfusie niet meer voldaan aan het voortzettingsvereiste. Als bij de aandelenfusie echter gebruikt wordt gemaakt van de doorschuifregeling van artikel 3.55 Wet Inkomstenbelasting 2001 wordt, op verzoek, de voorwaardelijke vrijstelling niet ingetrokken. Dit is opgenomen in artikel 10 lid 1 onderdeel d Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Uit kamerstukken blijkt dat de wetgever het mogelijk heeft willen maken voor de voortzetter om een holdingstructuur op te zetten.¹³² Als voorwaarde is daarbij gesteld dat de voortzetter enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap.¹³³ Er zijn ook situaties bij een aandelenfusie te bedenken dat er meerdere verkrijgers betrokken zijn, waarbij bij alle verkrijgers de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden toegepast. Voor deze situaties is onder voorwaarden goedgekeurd dat de vrijstelling van

¹²⁸ Kamerstukken II 2009/2010, 31 930, nr. 10, p. 21.

¹²⁹ Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 13, p. 29.

¹³⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, onderdeel 4.3.

¹³¹ Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 13, p. 29.

¹³² Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 24

¹³³ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

toepassing blijft.¹³⁴ Een van de voorwaarden is bijvoorbeeld dat de verkrijgers op hetzelfde moment aandelen hebben verkregen in een vennootschap en zij samen een nieuwe vennootschap oprichting.

Bij een juridische fusie of juridische splitsing worden geen aandelen vervreemd, maar wordt de gehele onderneming (of een zelfstandig deel daarvan) vervreemd. Er is hierbij altijd een verkrijgende vennootschap en een vennootschap die ophoudt te bestaan. Voor de Wet Inkomstenbelasting 2001 is dit een (fictieve) vervreemding, waardoor dit tot intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling zou leiden. Ook voor deze situaties is bepaald dat de vrijstelling niet wordt ingetrokken indien bij de juridische fusie of splitsing de doorschuiffaciliteit wordt gebruikt.

In gevallen van herstructurerings moet voor het voortzettingsvereiste de oorspronkelijke verkrijger als ondernemer gerechtigd blijven tot de onderneming in de besloten vennootschap. In welke juridische vorm deze onderneming gedreven wordt doet er vervolgens niet toe.¹³⁵

2. Eisen aan het lichaam

Zoals gezegd wordt voor het voortzettingsvereiste niet alleen eisen gesteld aan de voortzetter, maar ook aan het lichaam waarop de verkregen vermogensbestanddelen zien. Dit lichaam mag niet (gedeeltelijk) ophouden uit de onderneming winst te genieten.¹³⁶ Ook hierbij wordt aangesloten bij het stakingsbegrip uit de wet op de Inkomstenbelasting.¹³⁷ Hierdoor is het voortzetten van de materiële onderneming van belang. Wederom wordt hier in specifieke gevallen van afgeweken. Hierna bespreek ik het gevolg voor het voortzettingsvereiste bij een geruisloze terugkeer, bij herstructurering en ten slotte bij holdingstructuren.

Geruisloze terugkeer

Hiervoor heb ik de gevolgen van een geruisloze terugkeer voor de (verkrijgende) aandeelhouder reeds besproken, maar ook voor het lichaam zijn er gevolgen aan deze terugkeer verbonden. Indien de onderneming vanuit de besloten vennootschap (of naamloze vennootschap) wordt overgedragen aan de voortzetter, is geen sprake meer van voortzetting. Ook hier is besloten om de voorwaardelijke vrijstelling niet in te trekken zolang bij de geruisloze terugkeer gebruik is gemaakt van artikel 14c Wet Vennootschapsbelasting 1969 en de onderneming uiteraard door de verkrijger wordt voorgezet.¹³⁸

Herstructurering

Op het moment een herstructurering plaatsvindt heeft dit vanzelfsprekend ook gevolgen voor het lichaam. Hierna bespreek ik de gevolgen bij een bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing.

¹³⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB 2012/1221M, onderdeel 6.8.

¹³⁵ *Kamerstukken II 2008/2009*, 31 930, nr. 9, p. 104.

¹³⁶ Zie artikel 35e lid 1 onderdeel c sub 3 Successiewet 1964. Dit artikel is tevens van toepassing op ophouden uit medegerechtigdheid winst te genieten.

¹³⁷ *Kamerstukken II 2008/2009*, 31 930, nr. 9, p. 46.

¹³⁸ Zie artikel 10 lid 1 onderdeel b Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting en MvT, *Kamerstukken II 2008/2009*, 31 930, nr. 3, p. 46 en 47.

Een bedrijfsfusie houdt in dat alle bezittingen en schulden van de onderneming worden overgedragen tegen uitreiking van aandelen. Dit wordt ook wel een activa passivatransactie genoemd. Hierdoor houdt het lichaam waarin de aandelen zijn verkregen op winst te genieten uit de onderneming. Omdat de onderneming in materiële zin wel wordt voortgezet, maar dan in een (indirect) belang in een ander lichaam, is bepaald dat de voorwaardelijke vrijstelling hierbij niet wordt ingetrokken. Daarbij moet de overdracht van de onderneming wel hebben plaatsgevonden met toepassing van artikel 14 Wet Vennootschapsbelasting 1969. De verkrijger moet hierbij wel indirect de enige aandeelhouder zijn van het verkrijgende lichaam die de onderneming ontvangt en voortzet.¹³⁹ In de situatie dat twee bedrijfsopvolgers een IB-onderneming verkrijgen, deze beiden omzetten in een besloten vennootschap en vervolgens laten uitzakken in een gezamenlijke besloten vennootschap, zou dus niet aan het voortzettingsvereiste worden voldaan.¹⁴⁰ De Staatssecretaris heeft dit niet wenselijk geacht en heeft bij besluit vastgelegd dat de voorwaardelijke vrijstelling niet wordt ingetrokken.¹⁴¹ In ditzelfde besluit is in onderdeel 6.6 goedgekeurd dat wanneer een onderneming tegen uitreiking van aandelen uitzakt binnen een fiscale eenheid ook de faciliteiten niet worden ingetrokken. Ook al wordt bij beide situaties de materiële onderneming steeds voortgezet, toch moet goedkeuring worden gevraagd.

In de situaties van de juridische fusie en juridische splitsing is hetzelfde van toepassing als is besproken bij de gevolgen voor de aandeelhouder. De voorwaardelijke vrijstelling wordt niet ingetrokken mits de splitsing of fusie geruisloos plaatsvindt.¹⁴²

3. *Verkrijging van een holding*

In de situatie dat aanmerkelijkbelangaandelen worden verkregen in een holding, die op zijn beurt alle aandelen houdt in de werkmaatschappij (indirect aanmerkelijk belang) wordt onder voorwaarden de toerekeningsregeling toegepast.¹⁴³ Indien middels een holdingmaatschappij ook de indirect gehouden aandelen worden verkregen waarop de toerekeningsregeling van toepassing is, gelden de hiervoor beschreven bepalingen bij verkrijging van een direct gehouden aanmerkelijk belang ook voor deze werkmaatschappij. Het voortzettingsvereiste is zowel van toepassing op de holdingmaatschappij als op de werkmaatschappij. Dit betekent dat de aandelen in beide vennootschappen niet mogen worden vervreemd, de winstgerechtigheid in beide vennootschappen niet mag afnemen en winst genoten moet blijven worden door de werkmaatschappij. Het is belangrijk dat de holdingmaatschappij de aandelen in de werkmaatschappij in bezit houdt. Indien de holdingmaatschappij deze niet meer in bezit heeft, wordt de holding geacht haar onderneming te hebben gestaakt.¹⁴⁴ De Staatssecretaris heeft aangegeven dat wanneer de onderneming in de dochtermaatschappij wordt gestaakt of wanneer de aandelen in de deelneming worden vervreemd de toerekeningsregeling niet meer toepasbaar is.¹⁴⁵ Dit blijkt ook uit Kamerstukken.¹⁴⁶ Als motivering wordt hiervoor gegeven dat

¹³⁹ Zie artikel 10 lid 1 onderdeel e Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

¹⁴⁰ Voorbeeld ontleend aan Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2012, 2175; V-N 2013/8.17 onderdeel 6.7.

¹⁴¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2012, 2175; V-N 2013/8.17 onderdeel 6.7.

¹⁴² Zie artikel 10 lid 1, laatste volzin, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

¹⁴³ Zie artikel 35c lid 5 Successiewet 1964.

¹⁴⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB 2012/1221M, onderdeel 6.5.

¹⁴⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.5,

¹⁴⁶ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 103.

de situatie vergelijkbaar is met de situatie waarbij een IB-ondernemer een zelfstandig deel van de onderneming verkoopt. Het is daarbij niet belangrijk of er ten tijde van de staking een herinvestering is gedaan of vervangingsvoornemen aanwezig is, de overgenomen ondernemingsactiviteiten dienen namelijk te worden voortgezet.¹⁴⁷

3.4.4. Voortzettingsvereiste bij terbeschikkingstelling

Ook het schenken van een ter beschikking gesteld pand als bedoeld in artikel 35c lid 1 onderdeel d¹⁴⁸ valt onder de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Hierdoor geldt ook hier een voortzettingstermijn. De voorwaardelijke vrijstelling vervalt indien binnen vijf jaar respectievelijk één:

“de verkrijger ophoudt de onroerende zaak geheel of voor een gedeelte daarvan ter beschikking te stellen aan het in dat lid¹⁴⁹ bedoelde lichaam, of de onroerende zaak geheel of voor een gedeelte daarvan dienstbaar te zijn aan de in dat lid bedoelde onderneming.”¹⁵⁰

De verkrijger moet bij de verkrijging van het ter beschikking gesteld pand tegelijkertijd ook aandelen of winstbewijzen ontvangen in het lichaam waaraan het pand ter beschikking is gesteld.¹⁵¹ De voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken op het moment dat de verkrijger het pand niet langer ter beschikking stelt aan de onderneming of als het pand niet langer dienstbaar is aan de onderneming. De schenker of erflater moet wel voldoen aan artikel 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001 ten aanzien van het overgedragen pand, maar de verkrijger hoeft dit niet. Voor de verkrijger is alleen van belang dat hij het pand ter beschikking blijft stellen aan de onderneming. De reden hiervoor is dat het voor de voortzetter niet verplicht is voor de verkrijging van de faciliteiten om aanmerkelijkbelanghouder te worden en dat daarnaast sprake kan zijn van een fictief aanmerkelijk belang.¹⁵² In deze situaties kan niet aan artikel 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001 worden voldaan.¹⁵³

Ook in deze situatie zijn er uitzonderingen op de voortzettingstermijn waarbij de wetgever stelt dat bij ‘vervreemding’ van het pand materieel gezien toch sprake is van voortzetting voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.¹⁵⁴ In de uitzonderingen wordt volgens de wetgever namelijk ‘doorgeschoven naar zichzelf’.¹⁵⁵

Vervreemding pand gevolgd door aanschaf ander pand

In het geval een ter beschikking gesteld pand wordt verkocht is in beginsel sprake van een feit waardoor niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan. Als met deze verkoopopbrengst een ander pand wordt aangekocht kan hier toch nog aan worden voldaan. Als voorwaarden gelden hierbij dat dit nieuwe pand binnen 6 maanden moet worden aangekocht en dat dit pand

¹⁴⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.5.

¹⁴⁸ Er moet sprake zijn van een terbeschikkingstelling als bedoeld in artikel 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001.

¹⁴⁹ Het bedoelde lid betreft lid 1 van artikel 35c Successiewet 1956.

¹⁵⁰ Artikel 35e lid 1 onderdeel d sub 1 en 2 Successiewet 1956.

¹⁵¹ Artikel 35c lid 1 onderdeel d Successiewet 1956.

¹⁵² Zie paragraaf 1.4.2.1 sub c.

¹⁵³ NV, *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103.

¹⁵⁴ Artikel 10 lid 1 onderdeel f sub 1 Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting.

¹⁵⁵ *Kamerstukken II* 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103 en 104.

ook aan dezelfde vennootschap ter beschikking wordt gesteld. Daarnaast mag het nieuwe pand niet reeds in bezit zijn geweest van de ter beschikking steller. In dit geval wordt de verkoopopbrengst namelijk niet gebruikt in de onderneming waardoor er geen verband meer is en niet aan de voortzettingstermijn wordt voldaan. In de Kamerstukken is nog opgemerkt dat als gevolg van de verkoop van het pand de onderneming zelf wordt gestaakt toch niet wordt voldaan aan de termijn.¹⁵⁶ De reden voor deze uitzondering is om mogelijk te maken dat de onderneming die is verkregen voort kan worden gezet in een ander pand.¹⁵⁷ De definitie van het begrip 'ter beschikking stelling' als opgenomen in artikel 35^e lid 1 onderdeel 1 sub 1 wordt in beginsel wel uitgelegd aan de hand van de tbs-regeling in de Wet Inkomstenbelasting.

Inbreng in BV/NV of geruisloze terugkeer

Het pand kan ook ingebracht worden in een besloten of een naamloze vennootschap. De voorwaardelijke vrijstelling wordt in deze situatie niet ingetrokken.¹⁵⁸ De inbreng van het pand moet dan wel plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen in die vennootschap en de verkrijger moet daarnaast enig aandeelhouder zijn. Dat hier gebruik moet worden gemaakt van een doorschuifregeling is niet in de wettekst opgenomen.¹⁵⁹ In het geval van de terugkeer uit een besloten of naamloze vennootschap wordt de voorwaardelijke vrijstelling niet ingenomen indien geruisloos wordt teruggekeerd zoals bedoeld in artikel 14c Wet Vennootschapsbelasting.¹⁶⁰ Ook hier moet het pand vervolgens wel aangewend worden binnen de IB-onderneming en tot het ondernemingsvermogen gaat behoren.¹⁶¹

Aandelenfusie, juridische fusie, juridische splitsing

In de situaties waarin door een aandelenfusie, juridische fusie of juridische splitsing het pand niet meer ter beschikking gesteld wordt aan de oorspronkelijk onderneming is een uitzondering opgenomen.¹⁶² Net als bij de IB-onderneming en medegerechtigdheid wordt de voorwaardelijke vrijstelling niet teruggenomen, voor zover de fusie of splitsing geruisloos plaatsvindt en het pand ter beschikking gesteld blijft worden in de nieuwe situatie.^{163&164}

3.4.5 Tussenconclusie

Het voortzettingsvereiste is in de wet opgenomen om ervoor te zorgen dat alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd en niet in financiële problemen komen door de verschuldigde erf- of schenkbelasting. Op het moment een onderneming niet wordt voortgezet door bijvoorbeeld verkoop of liquidatie is geen sprake meer van een reële bedrijfsopvolging. Met de vrijgekomen middelen zou de erf- of schenkbelasting kunnen worden betaald. Of aan het voortzettingsvereiste is voldaan wordt in beginsel bij de begrippen staking en vervreemding

¹⁵⁶ Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 105.

¹⁵⁷ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹⁵⁸ Artikel 10 lid 1 onderdeel f sub 2 Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting.

¹⁵⁹ Voor deze situatie is echter ook geen doorschuiffaciliteit beschikbaar.

¹⁶⁰ Artikel 10 lid 2 Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting.

¹⁶¹ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹⁶² Artikel 10 lid 3 jo. lid 4 voorlaatste volzin, Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting.

¹⁶³ Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, regeling van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

¹⁶⁴ Artikel 10 lid 3 Uitvoeringsregeling Schenk- en Erfbelasting.

die gelden in de inkomstenbelasting aangesloten. Voor verschillende situaties wordt hiervan afgeweken, want soms is voor de inkomstenbelasting wel sprake van een staking maar de daadwerkelijke onderneming wordt niet gestaakt. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden materieel beoordeeld, waardoor uitzonderingen benodigd zijn.

IV. Antwoorden Belastingdienst – Bezitsvereiste

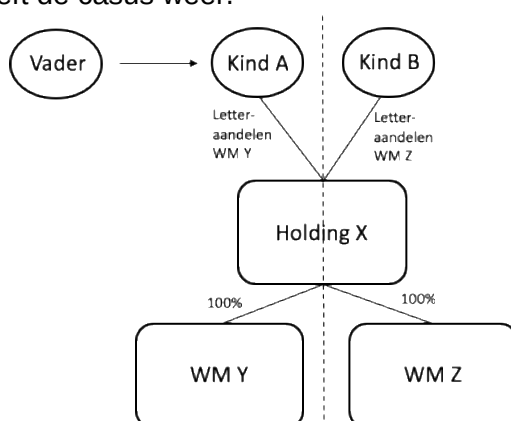
De Belastingdienst heeft naar aanleiding van het Wob-verzoek van Fiscaal up to Date (deels) inzicht gegeven hoe zij de toekenning van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten beoordelen.¹⁶⁵ De Belastingdienst stelt dat de antwoorden van de kennisgroep over de Bedrijfsopvolgingsregeling niet in aanmerking komen voor bekendmaking op grond van artikel 11 van de Wet openbaarheid van bestuur. De vragen die deze kennisgroep beantwoorden zijn in de regel namelijk rechtsvragen, die een voorlopig standpunt bevatten van de Belastingdienst. Pas als deze antwoorden het stadium van beleid hebben bereikt, worden deze antwoorden opgenomen in een beleidsbesluit.¹⁶⁶ Naast deze antwoorden op rechtsvragen heeft de Belastingdienst antwoorden op vragen gegeven waarbij huidige wet- en regelgeving en jurisprudentie wordt uitgelegd. De inspecteurs maken gebruik van deze antwoorden en de antwoorden komen gedeeltelijk in aanmerking voor bekendmaking. De beschouwingen die hierbij zijn gemaakt zijn weer persoonlijke beleidsopvattingen en komen weer niet in aanmerking.¹⁶⁷ De Belastingdienst heeft aan de hand van de beantwoording van verschillende vragen, veelal casusposities de standpunten bekend gemaakt. De persoonlijke beleidsopvattingen zijn in het besluit wit gemaakt waarbij wordt verwezen naar artikel 11 van de Wet openbaarheid van bestuur.

Ik zal hierna uiteenzetten wat in de bekendgemaakte stukken is opgenomen over het bezits- en voortzettingsvereiste. Vervolgens ga ik in op hoe de onderwerpen uit de stukken worden geïnterpreteerd in de jurisprudentie en/of literatuur. Ik heb dit verdeeld in twee hoofdstukken, allereerst bespreek ik voorstaande omtrent het bezitsvereiste en in het volgende hoofdstuk het voortzettingsvereiste. In hoofdstuk 6 maak ik ten slotte de vergelijking tussen de antwoorden van de Belastingdienst en de bepalingen uit de jurisprudentie, literatuur en/of de wet.

4.1 Casus 1 - Letteraandelen

4.1.1 Belastingdienst

De eerste casus waarbij het bezitsvereiste aan bod komt is omtrent letteraandelen. Onderstaand overzicht geeft de casus weer.



¹⁶⁵ <https://www.futd.nl/kennisgroepantwoorden-over-bof-bor-na-wob-van-futd-openbaar/>.

¹⁶⁶ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), begeleidende brief, p. 2.

¹⁶⁷ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), begeleidende brief, p. 2.

Vader heeft op 1 januari 2014 zijn aandelen in Holding X omgezet in letteraandelen Y en Z. De aandelen Y zien op het vermogen en resultaat in werkmaatschappij Y en de aandelen Z op dat van werkmaatschappij Z. Het eventuele resterende resultaat of liquidatiewinst worden bij helfte verdeeld over de aandelen Y en Z. Vader schenkt vervolgens op 2 januari 2014 de letteraandelen Y aan kind A en de letteraandelen Z aan kind B. Op 1 mei 2015 staakt werkmaatschappij Y haar onderneming.¹⁶⁸

Het bezitsvereiste is van belang op het moment dat de aandelen in Holding X door vader worden geschonken. De vraag die hierbij speelt is of door de verlettering van de aandelen een nieuwe bezitstermijn is gaan lopen.¹⁶⁹ De Belastingdienst bevestigt dit. Er is in dit geval sprake van een statutaire splitsing. Alhoewel de Belastingdienst bevestigt dat de verlettering (op termijn) niet als een vervreemding van AB-aandelen wordt gezien¹⁷⁰, stelt zij dat de vader de letteraandelen nog geen vijf jaar bezit. In artikel 9 lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is hiervoor geen tegemoetkoming gegeven.¹⁷¹ Daarom concludeert de Belastingdienst dat in onderhavige situatie door de vader niet is voldaan aan de bezitstermijn, alhoewel er voor de IB geen sprake is van een vervreemding.

De Belastingdienst heeft tevens ook het voortzettingsvereiste besproken bij deze casus. Dit bespreek ik in het volgende hoofdstuk.

4.1.2 Literatuur en jurisprudentie

De problematiek uit de eerste casus betreft dus het verletteren van aandelen. Dat voor de letteraandelen ten aanzien van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten verder niets is opgemerkt zorgt ervoor dat het nog niet geheel duidelijk is hoe hiermee om moet worden gegaan. In het geval gewone aandelen worden omgezet in letteraandelen is voor de inkomstenbelasting geen sprake van een vervreemding voor zover de winstgerechtigdheid van de aandeelhouder niet afneemt. Dit blijkt ook uit een arrest van de Hoge Raad.¹⁷² De uitkomst van dit arrest is vastgelegd in het aanmerkelijkbelangbesluit.¹⁷³ Op het moment dat 'gewone' aandelen worden omgezet in letteraandelen, verdwijnen deze 'gewone' aandelen civielrechtelijk niet. Zolang het nominale aandelenkapitaal ongewijzigd blijft, wijzigt het geplaatst aandelenkapitaal niet. Er vindt geen intrekking en daaropvolgend uitgifte van aandelen plaats. Het enige dat wijzigt zijn de aan de 'gewone' aandelen verbonden rechten en plichten.¹⁷⁴ Roos stelt dan ook dat gezien het feit de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn gebaseerd op de AB-regeling van de Inkomstenbelasting, en bij verlettering geen sprake is van een vervreemding, dit ook geen probleem zou moeten vormen voor het bezitsvereiste.¹⁷⁵ Zij verwijst daarnaast naar het feit

¹⁶⁸ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis, casus, p. 2.

¹⁶⁹ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis, vraag, p. 2.

¹⁷⁰ De verlettering wordt niet als vervreemding van AB aandelen aangemerkt omdat de 'oude' aandelen worden vereenzelvigd met de nieuwe letter-aandelen.

¹⁷¹ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis, antwoord, p. 3.

¹⁷² Hoge Raad 2 juni 2006, nr. 41552, V-N 2006/35.16.

¹⁷³ Besluit Staatssecretaris van Financiën 9 maart 2018, nr. 2018-27139, BNB 2018/133, V-N 2018/22.2.

¹⁷⁴ Van Solinge & Nieuwe Weme, Asser 2-IIa, Kluwer 2013/267.

¹⁷⁵ L. Roos, 'Frustratie (over de) bezits- en voortzettingstermijn', FTV 2018/12-44.

dat de verlettering er niet toe heeft geleid dat er vanuit de aandeelhouder gezien sprake is van een vervreemding van het aanmerkelijk belang.¹⁷⁶ Het drijven van de onderneming is door de verlettering niet onderbroken en betreft tevens alleen een civielrechtelijke omzetting van de aandelen. Hierdoor is, gezien de ratio van het bezitsvereiste en de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, volgens Roos sprake van een onderneming die door een echte ondernemer werd gedreven gedurende een bepaalde tijd, waarbij het aandelenbezit niet doorbroken is geweest en op geen enkele sprake is van misbruik. Hierdoor zou het bezitsvereiste geen probleem moeten vormen.¹⁷⁷ In het Vakstudie Nieuws zijn de vrijgegeven casusposities van de Belastingdienst ook besproken.¹⁷⁸ Ten aanzien van deze casus stellen zij zich ook op het standpunt dat in onderhavige casus geen nieuwe bezitstermijn zou moeten starten, omdat het aandelenbezit van de aandeelhouder op geen enkel moment onderbroken is, er is alleen sprake van een conversie.¹⁷⁹

4.1.3 Conclusie

Ik ben het met Roos eens dat in deze situatie een onderneming wordt gedreven door een ondernemer gedurende een aanzienlijke tijd en daarnaast op geen enkele manier sprake is van misbruik. Het is mij dus onduidelijk waarom een situatie dat duidelijk een reële bedrijfsopvolging is, buiten de bepalingen valt ten aanzien van het bezitsvereiste. De statutaire splitsing is enigszins vergelijkbaar met de gewone splitsing, waarvoor wel een goedkeuring in de wet is opgenomen.¹⁸⁰ Hoewel de Belastingdienst terecht wijst op het feit dat geen expliciete goedkeuring is gegeven in artikel 9 lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, vind ik dit hier een onterechte uitwerking hebben. Ik heb nergens in de parlementaire behandeling teruggevonden waarom voor het verletteren van aandelen niets in de wet is opgenomen. Hierdoor lijkt het geen bewuste keuze te zijn geweest. Voor de Inkomstenbelasting is geen sprake van vervreemding, dan lijkt het mij dat er een motivatie moet zijn waarom dit voor het bezitsvereiste niet wordt gevolgd. Het aandelenbezit van de schenker is zoals ook opgemerkt door het Vakstudie Nieuws op geen moment onderbroken geweest. Als ik de ratio en doel van het bezitsvereiste daarnaast vergelijk met bovenstaande casus, kom ik tot de conclusie dat het niet strookt. Er is 1) geen sprake van een misbruiksituatie, de onderneming is namelijk al enige tijd door de schenker gedreven en 2) de schenker is tijdens de bezitstermijn een echte ondernemer geweest. De wetgever heeft met de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten beoogd reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren en dit lijkt me het geval te zijn.¹⁸¹ Omdat geen sprake is van een vervreemding voor de Inkomstenbelasting en de casus past binnen de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en het bezitsvereiste, lijkt het mij hier onterecht dat door de verlettering een nieuwe bezitstermijn gaat lopen.

¹⁷⁶ Artikel 9 lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting en tevens Ministerie van Financiën 21 maart 2018, nr. 15751, onderdeel 4.3.

¹⁷⁷ L. Roos, 'Frustratie (over de) bezits- en voortzettingstermijn', FTV 2018/12-44.

¹⁷⁸ Vakstudie Nieuws, Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, V-N 2018/59.11.

¹⁷⁹ Vakstudie Nieuws, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, Casus 3: BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis.', V-N 2018/59.11.

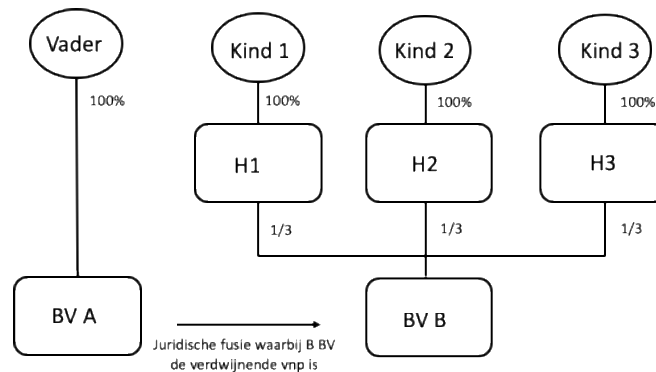
¹⁸⁰ Artikel 9 lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

¹⁸¹ Zie o.a. *Kamerstukken II* 2008/2009, 31930, nr. 9, p. 103.

4.2 Casus 2 – Preferente aandelen

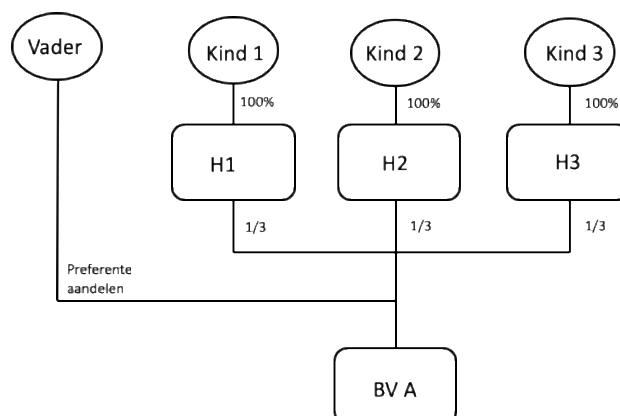
4.2.1 Belastingdienst

In de tweede casus staat de kwalificatie van preferente aandelen binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging centraal. De beginsituatie is als volgt:



Vader houdt 100% van de aandelen in BV A. Zijn drie kinderen houden via hun eigen holdingvennootschappen 1/3^e van de aandelen in BV B. De activiteiten van BV A bestaan uit het verstrekken van financieringen aan BV B. BV A voldoet niet aan artikel 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001, waardoor de vader geen onderneming drijft in die zin. BV B heeft eigen vermogen en een vastgoedportefeuille. De activiteiten van deze vennootschap bestaan uit het verhuren (exploitatie) en acquisitie.¹⁸²

Het voornemen bestaat om te herstructureren als volgt: BV A zal door middel van een juridische fusie, als bedoeld in artikel 14b Wet Vennootschapsbelasting 1969, de vermogensbestanddelen van BV B verkrijgen tegen uitgifte van aandelen aan de drie holdings van kind 1, 2 en 3. BV B is dus de verdwijnende vennootschap en BV A de verkrijgende. Gelijktijdig zal vader zijn aandelen BV A omzetten in cumulatief preferente aandelen tegen uitreiking van gewone aandelen aan de drie holdings van kind 1, 2 en 3. De situatie na herstructurering is als volgt:



¹⁸² Voorbeeld ontleend aan Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Kwalificatie van prefs binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging, p. 4.

De vraag die in deze casus rijst is of de preferente aandelen van vader kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het geval de kinderen de aandelen verkrijgen 3 jaar na de herstructurering door schenking of in het geval van overlijden?¹⁸³

De vraag is of vader ten aanzien van de preferente aandelen voldoet aan de termijn van vijf jaren bij schenking c.q. 1 jaar bij overlijden. De Belastingdienst geeft in haar antwoord aan dat de schenker of erflater ten aanzien van de gewone aandelen deze aandelen 1 c.q. 5 jaren moet hebben gehouden terwijl de vennootschap een onderneming drijft. Eenzelfde eis wordt gesteld ten aanzien van de schenker of erflater van preferente aandelen, voor de omzetting naar preferente aandelen moet de schenker of erflater de gewone aandelen reeds 1 jaar c.q. 5 jaren hebben gehouden terwijl de vennootschap een onderneming dreef.¹⁸⁴

4.2.2 Literatuur en jurisprudentie

In paragraaf 2.4.2.1 heb ik reeds besproken welke voorwaarden gekoppeld zijn aan de verkrijging van preferente aandelen. Vervolgens is in paragraaf 3.2.3 het bezitsvereiste omtrent de verkrijging van preferente aandelen aan bod gekomen. Voor de toepassing van het bezitsvereiste bij de verkrijging van preferente aandelen verwijs ik dan ook naar deze paragrafen.

In artikel 9 lid 3 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is het volgende is in dit artikel opgenomen:

*“In geval van preferente aandelen als bedoeld in artikel 35c lid 4 van de wet is aan de periode van één, onderscheidenlijk vijf jaren, bedoeld in artikel 35d lid 1 van de wet, mede voldaan indien de bezitsperiode van de gewone aandelen tenminste één jaar, onderscheidenlijk ten minste vijf jaren, bedroeg.”*¹⁸⁵

Ik heb in paragraaf 3.2.3 opgemerkt dat in het geval gewone aandelen worden omgezet in preferente aandelen¹⁸⁶ voor de preferente aandelen geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen. De periode is echter een discussiepunt. In het geval aandelen die al 3 jaar in bezit zijn worden omgezet in preferente aandelen en deze preferente aandelen na 4 jaar worden geschonken, is het de vraag of aan het bezitsvereiste is voldaan. Door de Schuurman-van Nifterik en De Jong is opgemerkt dat deze perioden bij elkaar opgeteld zouden moeten worden.¹⁸⁷ Zij zijn ook van mening dat de wetgever dit ook bedoeld heeft. Uit kamerstukken blijkt echter dat de wetgever een bewuste keuze heeft gemaakt om de perioden *niet* bij elkaar op te tellen. Als motivatie is hiervoor gegeven dat op het moment van omzetting aan het materiele bezitsvereiste moet zijn voldaan, pas dan is naar de mening van de wetgever voldaan aan het overdragen van een ‘echte onderneming’ die enige tijd door een ‘ondernemer’ is gedreven.¹⁸⁸

¹⁸³ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Kwalificatie van prefs binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging, vraag, p. 4.

¹⁸⁴ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Kwalificatie van prefs binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging, antwoord, p. 4.

¹⁸⁵ Artikel 9 lid 3 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

¹⁸⁶ Als onderdeel van een bedrijfsopvolging.

¹⁸⁷ M.M.J. Schuurman-van Nifterik en L.B. de Jong, ‘schenken van (preferente) aandelen. Zorgvuldige voorbereiding is noodzakelijk’, VFP 2012/38.

¹⁸⁸ Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 103.

Hiervoor zijn de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bedoeld. Janssen meent echter dat uit de tekst van de wet valt af te leiden dat als het aanmerkelijk belang van de gewone aandelen minder dan één, respectievelijk vijf jaren in bezit is en deze worden omgezet in preferente aandelen, deze preferente aandelen toch kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.¹⁸⁹ Hij is zich ervan bewust dat in de parlementaire geschiedenis anders is opgemerkt, maar vindt dat de rechter duidelijkheid zal moeten geven over de bedoeling van de wetgever. In het Vakstudie Nieuws is het standpunt van de Belastingdienst besproken.¹⁹⁰ Zij stellen dat de Belastingdienst een onjuiste lezing heeft van artikel 9 lid 3 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, namelijk dat de schenker of erflater de aandelen (die worden omgezet in preferente aandelen) ten minste één respectievelijk vijf jaar moet hebben gehouden en dat de vennootschap op het moment van de omzetting minimaal vijf jaar een onderneming hebben gedreven.¹⁹¹ Vakstudie Nieuws is echter van mening dat artikel 9 lid 3 zo moet worden uitgelegd dat ook aan het bezitsvereiste is voldaan op het moment de preferente aandelen, mits op de juiste manier ontstaan, één respectievelijk vijf jaar in bezit zijn. De preferente aandelen kunnen dus volgens Vakstudie Nieuws zelfstandig, ongeacht hun voorgeschiedenis voldoen aan de termijn.¹⁹²

4.2.3 Conclusie

Ik ben het eens met de Belastingdienst dat de perioden¹⁹³ niet bij elkaar opgeteld moeten worden. Op het moment dat een aandeelhouder zijn aandelen binnen de bezitstermijn van 5 jaar omzet naar preferente aandelen, vind ik dat niet is voldaan aan het bezitsvereiste. De preferent aandeelhouder is in mijn ogen geen ondernemer die een onderneming drijft, maar is als het ware een kapitaalverschaffer. Uit Kamerstukken blijkt dat de wetgever er ook zo over denkt.¹⁹⁴ Voor het bezitsvereiste is het van belang dat wordt verkregen door een ondernemer die al geruime tijd een onderneming drijft. Als de ondernemer binnen de bezitstermijn de aandelen omzet in preferente aandelen, ben ik van mening dat het ondernemerschap eindigt. Is dit binnen de vijf jaar, dan is niet voldaan aan het bezitsvereiste. Het antwoord van de Belastingdienst gaat alleen in op de schenking van de preferente aandelen¹⁹⁵ na drie jaar. Het is dus onduidelijk hoe de Belastingdienst de situatie behandelt waarin de preferente aandelen reeds vijf jaar in bezit zijn en worden geschonken, maar de gewone aandelen voor de omzetting niet aan het bezitsvereiste voldoen. Mij lijkt dat ook dit niet kwalificeert, nu dit eigenlijk dezelfde situatie is die ik hierboven heb geschetst. Het feit blijft dat gedurende vijf jaar sprake moet zijn geweest van het als ondernemer drijven van een onderneming. Hierdoor

¹⁸⁹ R.L.M.C. Janssen, 'Preferente aandelen en bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', PE-Tijdschrift voor bedrijfsopvolging 2013/1, p. 22-27.

¹⁹⁰ Vakstudie Nieuws, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, Casus 5: BOR. Kwalificatie van prefs binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging.', V-N 2018/59.11.

¹⁹¹ Vakstudie Nieuws, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, Casus 5: BOR. Kwalificatie van prefs binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging.', V-N 2018/59.11.

¹⁹² Vakstudie Nieuws, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, Casus 5: BOR. Kwalificatie van prefs binnen een gefaseerde bedrijfsopvolging.', V-N 2018/59.11.

¹⁹³ Periode van aandeelhouderschap en periode na de omzetting in preferente aandelen.

¹⁹⁴ Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 9, p. 97.

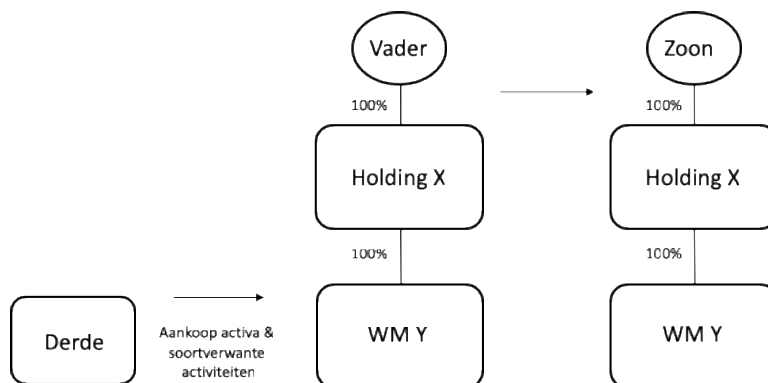
¹⁹⁵ Die zijn ontstaan door de omzetting van 'gewone aandelen'.

maakt het voor het bezitsvereiste niets uit of de preferente aandelen aan de termijn hebben voldaan.

4.3 Casus 3 – Aankoop activa en passiva

4.3.1 Belastingdienst

In de volgende casus staat de vraag centraal hoe het bezitsvereiste wordt getoetst indien een vennootschap activa en passiva koopt van een (andere) onderneming. Zie hierna de situatieschets.



Vader heeft in deze casus alle aandelen in een holdingmaatschappij en deze holdingmaatschappij houdt alle aandelen in de werkmaatschappij Y. Deze aandelen zijn al jaren in bezit van de vader. Vader schenkt alle aandelen Holding X aan zijn zoon. De onzekerheid omtrent het bezitsvereiste zit in de aankoop van activa en activiteiten van werkmaatschappij Y twee jaar voor de schenking. Vader heeft namelijk van een derde activa en activiteiten aangekocht. De activiteiten zijn soortgelijke activiteiten als die van werkmaatschappij Y zelf. Door de koop is uitbreiding van de bestaande onderneming gerealiseerd.¹⁹⁶

De vraag hierbij is hoe aan het bezitsvereiste wordt getoetst als tijdens de bezitstermijn activa en passiva van een ander bedrijf wordt gekocht.¹⁹⁷ De Belastingdienst geeft aan dat in het geval een bestaande onderneming wordt uitgebreid met een zelfstandig gedeelte van een andere onderneming, dit 'nieuwe gedeelte' zelfstandig moet worden getoetst aan het bezitsvereiste. Dat dit nieuwe gedeelte een uitbreiding is van de reeds gedreven onderneming maakt daarbij niet uit. Ten slotte stelt de Belastingdienst ook dat het niet van belang is of de overname is gefinancierd met eigen liquide middelen uit een overnamekas.¹⁹⁸

4.3.2 Literatuur en jurisprudentie

Een actueel en vaak terugkomende vraag omtrent het bezitsvereiste is of de eis zich ook over zelfstandige delen van een onderneming of indirecte belangen uitstrekt. Ten aanzien van de

¹⁹⁶ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Bezitsvereiste. BV met recent gekochte van activa en passiva, casus, p. 17.

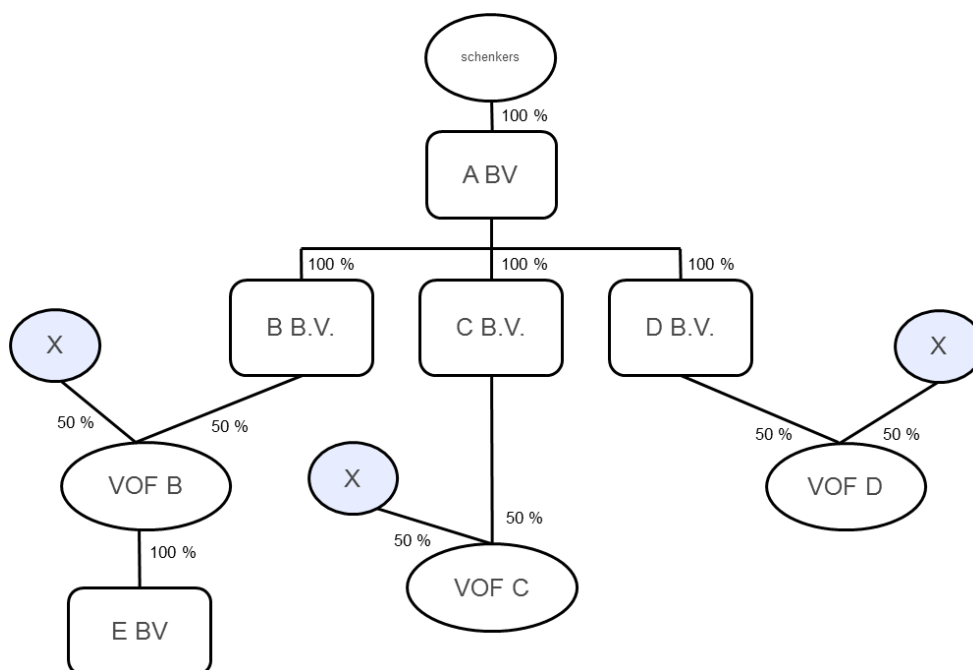
¹⁹⁷ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Bezitsvereiste. BV met recent gekochte van activa en passiva, vraag, p. 17.

¹⁹⁸ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Bezitsvereiste. BV met recent gekochte van activa en passiva, antwoord, p. 17.

verkrijging van aandelen geldt een dubbele bezitseis. Allereerst geldt een bezitstermijn aan de te schenken aandelen. Deze moeten één jaar, respectievelijk vijf jaren in bezit zijn geweest. Daarnaast geldt ook een bezitstermijn voor de vennootschap waarop de over te dragen aanmerkelijkbelangaandelen zien.¹⁹⁹ Zoals ik in hoofdstuk 3.2.4. heb besproken zit de onduidelijkheid vaak ten aanzien van het bezitsvereiste voor de onderneming. Ik zal hierna diverse jurisprudentie en opvattingen in de literatuur over deze materie bespreken.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20-11-2018

Een recent arrest is het arrest van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant op 20 november 2018.²⁰⁰ De rechtbank heeft een uitspraak gedaan omtrent het bezitsvereiste bij *afzonderlijke objectieve ondernemingen*. Belanghebbende X (hierna: X) heeft van zijn ouders (hierna: de schenkers) op 15 januari 2014 alle aandelen in A BV ontvangen via een schenking. De schenkers hadden deze aandelen reeds 5 jaar in bezit. Tot de holdingmaatschappij A BV behoren nog vier besloten vennootschappen en drie vennootschappen onder firma's (hierna: VOF's). X is reeds voor de schenking 50% eigenaar van deze VOF's. De structuur, voor schenking, kan als volgt worden weergegeven:

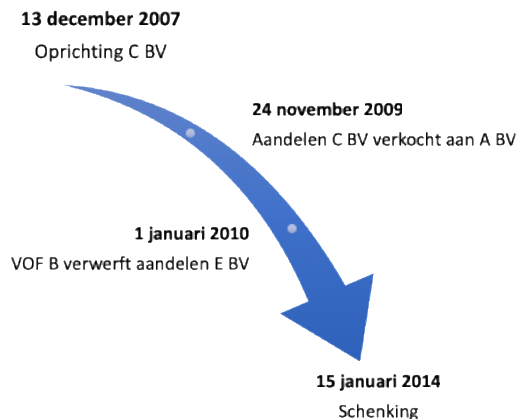


A BV drijft met toepassing van de consolidatiebepaling van artikel 35c vijfde lid met haar dochtervennootschappen een materiële onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001. Ook E BV, C BV en D BV dreven een materiële onderneming op individueel niveau. De discussie in het arrest heeft betrekking op C BV en E BV. De schenker heeft op 13 december 2007 C BV opgericht. Vervolgens heeft de schenker op 24 november 2009 de aandelen verkocht aan A BV. Op 1 januari 2010 heeft VOF B de aandelen in E BV verworven. De schenking vond zoals eerder gezegd 15 januari 2014 plaats, waardoor niet aan het bezitsvereiste bij schenking van 5 jaar wordt voldaan. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat voor de vennootschappen C BV en E BV niet aan het bezitsvereiste is voldaan.

¹⁹⁹ Artikel 35d onderdeel c Successiewet 1956.

²⁰⁰ Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677.

X is daarentegen van mening dat op niveau van A BV moet worden gekeken, waarvan de aandelen wel 5 jaar in bezit waren van de schenkers.



De rechtbank oordeelt dat uit de wettekst blijkt dat voor elke objectieve onderneming (of een gedeelte daarvan) het bezitsvereiste afzonderlijk moet worden getoetst. In artikel 35d lid 1 onderdeel c wordt namelijk verwezen naar artikel 35c lid 1 onderdeel c. In dat laatstgenoemde artikel wordt vervolgens (indirect) weer verwezen naar artikel 3.2 van de Wet Inkomstenbelasting 2001. Uit dit artikel blijkt dat sprake kan zijn van verschillende objectieve ondernemingen. De rechtbank leidt uit de bewoordingen van artikel 35c lid 1 onderdeel a waarin wordt verwezen naar een 'onderneming' of 'een gedeelte daarvan' daarom af dat hierbij de objectieve onderneming (of een gedeelte daarvan) wordt bedoeld.²⁰¹ C BV en E BV zijn als zelfstandige objectieve ondernemingen aan te merken, waardoor zij beiden aan het bezitsvereiste moeten voldoen.

De rechtbank stelt dat met deze uitspraak recht wordt gedaan aan de doel en strekking van het bezitsvereiste.²⁰² Het bezitsvereiste is als voorwaarde voor de faciliteiten in de wet opgenomen om te voorkomen dat in het zicht van schenking (of overlijden) eenvoudig belast vermogen (privé of belegging) kan worden omgezet in vrijgesteld vermogen. Dit strookt niet met de bedoeling om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. In het geval alleen op het niveau van A BV wordt gekeken naar het bezitsvereiste, zou in het zicht van schenking of overlijden op een gemakkelijke wijze diverse vennootschappen onder de holding kunnen worden geschaard, om zo belastingheffing te ontgaan.

Uit de parlementaire behandeling inzake invoering artikel 35c lid 6 blijkt ook dat de beoordeling van de Rechtbank overeenkomt met hetgeen is bepaald in verschillende kamerstukken. Hierin is namelijk, ver na de invoering van het bezitsvereiste, bevestigd dat per zelfstandige onderneming moet worden voldaan aan het bezitsvereiste.^{203&204}

²⁰¹ Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677, onderdeel 4.3 t/m 4.5.

²⁰² Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677 onderdeel 4.6.

²⁰³ *Kamerstukken I* 2016/2017, 34 552, E, p.61.

²⁰⁴ Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677 onderdeel 4.7.

X stelt zich nog op het standpunt dat artikel 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting van toepassing moet zijn op de verkrijging van de aandelen C BV.²⁰⁵ Indien dit niet wordt toegekend stelt hij dat sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen.²⁰⁶ De rechtbank weerlegt dit standpunt omdat voor toepassing van artikel 9 sprake moet zijn van een geruisloze doorschuiving. In onderhavig geval is gewoon afgerekend (sprake van verkoop). Dit is dus juridisch en feitelijk een andere situatie dan geruisloze doorschuiving, waardoor geen sprake is van gelijke gevallen. Hierdoor faalt het standpunt van belanghebbende.²⁰⁷

Tegen deze uitspraak is sprongcassatie ingesteld.

Bergman heeft in het NTFR een commentaar geschreven over deze uitspraak.²⁰⁸ Zij stelt dat ze het eens is met de Rechtbank in het geval C BV en E BV verschillende objectieve ondernemingen zijn. Op het moment dat deze vennootschappen tezamen echter één objectieve onderneming vormt met de overige vennootschappen, gaat ten aanzien van de verwerving van de deelneming(en) geen nieuwe termijn lopen. Zij stelt dat het niet duidelijk wordt hoe de Rechtbank heeft beoordeeld dat de vennootschappen verschillende objectieve ondernemingen drijven.²⁰⁹ Ten slotte gaat Bergman in op het feit dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet van toepassing zijn op C BV omdat deze aandelen door de schenker zijn overgedragen aan A BV zonder gebruikmaking van een geruisloze aandelenfusie. Zij stelt dat dit een onterechte uitwerking is. Feitelijk werd de onderneming namelijk wel tenminste vijf jaar door de schenker gedreven. Op het moment wel gebruik was gemaakt van de geruisloze aandelenfusie zou ten aanzien van het belang in C BV wel zijn voldaan aan het bezitsvereiste. Bergman sluit af met de opmerking dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten op sommige punten vreemd uitwerkt en niet altijd reële bedrijfsopvolgingen faciliteert. Hoogwout stelt dat de uitspraak van de Rechtbank dogmatisch onjuist is. Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is bij een holdingstructuur sprake van één objectieve onderneming.²¹⁰ Hoogwout vindt dat dit ook geldt voor het bezitsvereiste.²¹¹ Daarnaast bevestigt ook Hoogwout dat op grond van de materiele benadering vanuit de parlementaire geschiedenis ten aanzien van BV C aan het bezitsvereiste is voldaan. Voor het bezitsvereiste is geruisloos of niet, niet van toepassing.²¹²

Ik kan mij vinden in de commentaren van Hoogwout en Bergman. Als naar de ratio van het bezitsvereiste wordt gekeken is C BV daadwerkelijk gedurende enige tijd door een echte

²⁰⁵ Hierdoor heeft de schenker de onderneming meer dan vijf jaar (direct en indirect) voor zijn rekening en risico gedreven.

²⁰⁶ Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677 onderdeel 4.11.

²⁰⁷ Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677 onderdeel 4.11.

²⁰⁸ L. Bergman, *'Bezitseis geldt per dochtermaatschappij van geschonken houdstermaatschappij'*, 11 juli 2019, NTFR 2019/1744.

²⁰⁹ L. Bergman, *'Bezitseis geldt per dochtermaatschappij van geschonken houdstermaatschappij'*, 11 juli 2019, NTFR 2019/1744.

²¹⁰ Artikel 35b lid 1 onderdeel b Successiewet 1956 jo. Artikel 7 lid 3 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

²¹¹ T. Hoogwout, *'Bezitseis BOR inzake geschonken aandelen geldt niet alleen voor houdster'*, NLF 2019/0723.

²¹² T. Hoogwout, *'Bezitseis BOR inzake geschonken aandelen geldt niet alleen voor houdster'*, NLF 2019/0723.

ondernemer gedreven. Geruisloos doorgeschoven of niet doet hier ook naar mijn mening niets aan af. De Rechtbank oordeelt erg strikt door te stellen dat hiervan sprake moet zijn. Ten aanzien van de (verschillende) objectieve onderneming(en) vind ik dat gekeken moet worden of de ondernemingen in elkaars verlengde liggen. Is dit het geval, kan gesproken kan worden van één objectieve onderneming met zelfstandige onderdelen. Zoals Hoogwout ook heeft opgemerkt wordt er voor de Inkomstenbelasting hier ook zo naar gekeken, zie ook hoofdstuk 3.2.1.²¹³

Tenslotte heeft de A-G Ijzerman recent een conclusie genomen in de zaak. A-G Ijzerman geeft aan dat uit de consolidatiebepaling blijkt dat de bezittingen en schulden van het indirect aanmerkelijk belang worden toegerekend aan de houdstermaatschappij. Hierdoor worden de ondernemingsactiviteiten naar het niveau van de holding getrokken. Daarnaast geeft de A-G aan dat ook voor de ondernemingsactiviteiten een bezitstermijn geldt. De A-G maakt vervolgens expliciet de aanname dat er in onderhavige situatie C BV en E BV individuele materiele ondernemingen zijn, waardoor de vennootschappen niet aan de termijn voldoen.²¹⁴ Hiermee lijkt ook de A-G van mening te zijn dat op het moment de activiteiten in het verlengde liggen van de reeds bestaande ondernemingsactiviteiten de werkmaatschappijen worden toegerekend aan de holding en er dan geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen.

Hof Den Haag 3-4-2018

Hof Den Haag heeft zich ook uitgelaten over het bezitsvereiste ten aanzien van een dochtervennootschap. Het arrest ging over een schenking door een vader aan zijn zoons. Deze schenking bestond uit een (certificaat van) aandeel in een besloten vennootschap. Deze besloten vennootschap nam via verschillende maatschappen deel in de exploitatie van vastgoed. In geschil was of de besloten vennootschap een materiële onderneming drijft.²¹⁵ De rechtsregel die uit dit arrest voortvloeit is voor deze thesis niet van belang, maar het Hof heeft in rechtsoverweging 7.5 iets opgemerkt over het bezitsvereiste:

“Het Hof acht verder van belang dat de toetsen worden uitgevoerd op de activiteiten van alle maatschappen en vennootschappen waarin de BV ten tijde van de schenking een aanmerkelijk belang heeft met uitzondering van die van [J], dit laatste omdat de BV het aanmerkelijk belang in [J] op het tijdstip van schenking korter dan vijf jaar had (artikel 35d van de SW 1956).”²¹⁶

Hieruit blijkt dat het hof vindt dat op indirecte belangen ook het bezitsvereiste van toepassing is. De bezittingen van het belang in een dochtermaatschappij wordt niet toegerekend aan de geschonken aandelen in de besloten vennootschap, omdat het belang daarin minder dan vijf jaar in bezit was. Het Hof Den Haag heeft in een ander arrest soortgelijk geoordeeld, al was daar geen sprake van een (indirecte) zelfstandige onderneming.²¹⁷

²¹³ T. Hoogwout, ‘Bezitsreis BOR inzake geschonken aandelen geldt niet alleen voor houdster’, NLF 2019/0723

²¹⁴ Conclusie A-G Ijzerman, Rechtbank Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677 onderdeel 4.11.

²¹⁵ Hof Den Haag 3 april 2018, nr. BK-17/00030, V-N 2018/44.10.

²¹⁶ Hof Den Haag 3 april 2018, nr. BK-17/00030, V-N 2018/44.10, r.o. 7.5.

²¹⁷ Hof Den Haag 19 juli 2017, nr. BK-16/00373, V-N 2017/62.20, r.o. 5.5.

Literatuur

In de literatuur zijn verschillende geluiden te horen omtrent het bezitsvereiste ten aanzien van de verkrijging van aandelen. Een belangrijk punt waar discussie over bestaat is of het bezitsvereiste ook geldt voor zelfstandig gedeelten van een onderneming en voor indirecte belangen.²¹⁸ Zie ook de jurisprudentie in de vorige paragraaf waar meerdere keren in is bevestigd dat een afzonderlijk bezitsvereiste geldt voor zelfstandige (onderdelen van) een onderneming. De Beer heeft zich hier in verschillende bijdragen over uitgelaten. Hij geeft aan dat de consolidatieregeling ook op het bezitsvereiste van toepassing is.²¹⁹ Hierdoor is het volgens hem voldoende dat een houdstervennootschap een al dan niet toegerekende onderneming moet hebben gedreven ten tijde van de bezitsperiode.²²⁰ Hierdoor stelt hij dat bij een uitbreiding van het belang in een werkmaatschappij of bij de verwerving van belang in een andere werkmaatschappij geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen.²²¹ Zodra de houdstervennootschap aan het bezitsvereiste voldoet, is voor het geheel aan deze eis voldaan. De Beer is echter van mening dat hiervoor wel een nieuwe termijn zou moeten aanvangen met het oog op de grondgedachte van het bezitsvereiste.²²² Ten aanzien van indirect gehouden belangen stelt De Beer dat binnen een consolidatiegroep de bezitstermijnen wel moeten worden samengevoegd. Zodra binnen een consolidatiegroep wordt voldaan aan het bezitstermijn, dan moet dit doorwerken naar alle vennootschappen van die groep.²²³

Boer heeft daarnaast in zijn column kritiek geuit op de reparatie van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2016²²⁴, zie voor de bespreking van dit arrest hoofdstuk 3. Boer is van mening dat het bezitsvereiste niet geldt voor indirect gehouden aandelen.²²⁵ Daarnaast geeft hij aan dat het niet de juiste weg is dat met de reparatie de wet wordt aangepast naar de uitleg en werkwijze van de Belastingdienst.²²⁶ Het Vakstudie Nieuws heeft zich ook over deze casus uitgelaten en stelt dat ondernemingsvermogen (zijnde de overnamekas) daadwerkelijk wordt gebruikt voor hetgeen het voor bedoeld is, namelijk overname van activa en passiva, voor de nieuw aangekochte activiteiten geen nieuwe bezitstermijn voor gaat lopen. De aangekochte activiteiten moeten dan wel in het verlengde liggen van de reeds bestaande activiteiten. Vakstudie Nieuws is dus van mening dat het standpunt van de Belastingdienst niet in alle situaties houdbaar is.²²⁷

²¹⁸ Zie hoofdstuk 3 waarin ik reeds de wettekst heb besproken waarover onduidelijkheid bestaat.

²¹⁹ Artikel 35c lid 5 verklaart namelijk dat de consolidatieregeling van toepassing is op geheel hoofdstuk IIIA.

²²⁰ A.M.A. de Beer, '*Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten*', WFR 2015/1319, paragraaf 7.3.1 en A.M.A. de Beer, '*BOR-reparatiewetgeving indirecte belangen*', WPNR 2017/7149, paragraaf 5.

²²¹ A.M.A. de Beer, '*Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen*', WFR 2015/1353, paragraaf 5.

²²² A.M.A. de Beer, '*Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen*', WFR 2015/1353, paragraaf 5.

²²³ A.M.A. de Beer, '*Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen*', WFR 2015/1353, paragraaf 5.

²²⁴ Hoge Raad 22 april 2016, nr. 15/02845, V-N 2016/24.3.

²²⁵ J.P. Boer, '*BOR-reparatie: een idee-fix*', WFR 2016/145.

²²⁶ J.P. Boer, '*BOR-reparatie: een idee-fix*', WFR 2016/145.

²²⁷ Vakstudie Nieuws, '*Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, Casus 12: BOR. Bezitsvereiste. BV met recent gekochte van activa en passiva.*', V-N 2018/59.11.

4.3.3 Conclusie

Ik heb in paragraaf 3.2.3 al aangegeven dat ik de wet onduidelijk vind omtrent het bezitsvereiste bij aandelen in het geval van uitbreidingen van een onderneming. Zoals in de vorige paragraaf is te lezen, hebben het Hof en de Rechtbank echter beide bepaald dat het bezitsvereiste ook geldt voor zelfstandige delen van een onderneming. De staatssecretaris heeft bij de behandeling van de reparatiewetgeving door het arrest van de Hoge Raad op 22 april 2016²²⁸ hetzelfde gesteld.²²⁹

Ten aanzien van het bezitsvereiste voor een objectieve onderneming ben ik het met De Beer eens dat hiervoor een afzonderlijke termijn geldt. Dat het bezitsvereiste daarnaast ook in alle gevallen geldt voor zelfstandige onderdelen van een onderneming lijkt mij te ver gaan. Als ik dit vergelijk met de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, namelijk zorgen dat de voortzetting van de economische bedrijvigheid niet belemmerd wordt, lijkt mij dat investeringen niet bestraft moeten worden. Het uitbreiden van ondernemingen vind ik bij de bedrijfsvoering van een 'gezond' bedrijf behoren. In de gevallen waarin strikt juridisch gezien niet aan het bezitsvereiste is voldaan, maar materieel wel, lijkt mij een tegenbewijsmogelijkheid wenselijk. Als een kledingwinkel de activa en passiva van een andere kledingwinkel overkoopt lijkt mij dit geen situatie waarin misbruik wordt gemaakt, er is juist sprake van investering waarbij de onderneming hetzelfde blijft. Zoals de Beer heeft gesteld is het voor de investering dan wel van belang dat deze plaatsvindt met kwalificerend ondernemingsvermogen.²³⁰ Anders kan in het licht van schenking eventueel beleggingsvermogen om worden gezet naar ondernemingsvermogen. En dit aspect probeert het bezitsvereiste juist te voorkomen.

Indien wordt geïnvesteerd in een ander soort onderneming, dus het ligt niet het verlengde van de reeds bestaande ondernemingsactiviteiten, vind ik dat hiervoor wel een nieuwe bezitstermijn loopt. Dit is bijvoorbeeld het geval als een kledingwinkel de activa en passiva aankoopt van een autogarage. Er is mijns inziens dan sprake van een nieuwe onderneming. Toch is het wachten tot een zaak bij de Hoge Raad hierover komt, zodat deze een uitspraak hierover kan doen en duidelijkheid kan scheppen.

4.4 Casus 4 – Medegerechtigdheid

4.4.1 Belastingdienst

Deze casus gaat over een commandiet die beheersdaden is gaan verrichten. Dit is strijdig met het beheersverbod volgens artikel 21 Wetboek van Koophandel. De vraag is wat bij schenking van de medegerechtigdheid in een commanditaire vennootschap het gevolg is voor het bezitsvereiste.²³¹

De Belastingdienst legt dit als volgt uit. Indien een commandiet het beheersverbod van artikel 21 Wetboek van Koophandel overtreedt gaat vanaf het moment van de overtreding een nieuwe

²²⁸ Hoge Raad 22 april 2016, nr. 15/02845, BNB 2016/167 (noot Van Vijfeijken).

²²⁹ *Kamerstukken I* 2016/2017, 34 552 – 34 545, p. 60-61 en *Kamerstukken II* 2016/2017, 34 552, nr. 19, p. 15.

²³⁰ A.M.A. de Beer, '*BOR-reparatiewetgeving indirecte belangen*', WPNR 2017/7149, paragraaf 5.

²³¹ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Bezitseis bij commandiet die beheersdaden is gaan verrichten, vraag, p. 19.

bezitstermijn lopen. Aan de bezitstermijn wordt dus pas voldaan als het beheersverbod meer dan vijf jaar voorafgaand aan de schenking is overtreden.²³²

4.4.2 Literatuur en jurisprudentie

Alvorens ik inga op het bezitsvereiste bij een medegerechtigdheid bespreek ik eerst nog kort wat een commanditaire vennootschap inhoudt. In het geval van een commanditaire vennootschap is sprake van een commanditaire en een beherend vennoot. Deze vennoten gaan een samenwerkingsverband aan met elkaar. De beherende vennoot wordt ook wel werkende vennoot genoemd en is eigenlijk bestuurder. De commandiet wordt ook wel stille of geldschietende vennoot genoemd. Deze vennoot is als het ware als geldschietster en is *medegerechtigde* in de winst van de vennootschap voor het deel van zijn inbreng.²³³ De beherend en de commanditaire vennoot zijn beide intern aansprakelijk. De commanditair vennoot is echter maar beperkt aansprakelijk, namelijk tot het bedrag van zijn inbreng.²³⁴ En hij is niet aansprakelijk jegens derden, dus niet voor de schulden en verbintenissen van de commanditaire vennootschap. Daarentegen mag de commanditaire vennoot de vennootschap niet vertegenwoordigen. Dit betekent dat hij zijn naam niet mag voeren in de vennootschap²³⁵ en dat er voor hem een bestuursverbod geldt.²³⁶ Het bestuursverbod zorgt ervoor dat de commanditaire vennoot naar buiten toe geen daden van beheer of beschikking mag verrichten. Bijvoorbeeld als hij de vennootschap vertegenwoordigt of zich inlaat met het bestuur.²³⁷ Als hij dit wel doet, wordt hij net zoals de beherend vennoot toch hoofdelijk aansprakelijk.

Een commanditair vennoot is dus in beginsel geen ondernemer voor de inkomstenbelasting. Op het moment dat hij het bestuursverbod overtreedt, of met zijn naam naar buiten treedt wordt deze extern aansprakelijk en daarmee ondernemer.^{238&239}

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten kunnen van toepassing zijn op een medegerechtigdheid, ook al is geen sprake van ondernemerschap volgens artikel 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001. De medegerechtigdheid moet dan een voortzetting zijn van een eerder door de ondernemer gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001. Zie hiervoor ook paragraaf 3.2.2. Ten aanzien van de voorafgaande IB-onderneming moet wel zijn voldaan aan de bezitstermijn. Er gaat geen nieuwe bezitstermijn lopen ten aanzien van de medegerechtigdheid.²⁴⁰ Tigelaar-Klootwijk is het er niet eens dat de overdrager vóór de medegerechtigdheid de onderneming moet hebben gedreven als bedoeld in artikel 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001. Zij meent dat de positie van de erflater of schenker in die situatie niet van belang mag zijn.²⁴¹

²³² Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Bezitstermijn bij commandiet die beheersdaden is gaan verrichten, antwoord, p. 19.

²³³ P.M. van Schie e.a. (red.), *Belastingrecht in Hoofdpijnen*, Deventer: Kluwer 2014.

²³⁴ Artikel 20 lid 3 Wetboek van Koophandel.

²³⁵ Artikel 20 lid 1 Wetboek van Koophandel.

²³⁶ Artikel 20 lid 2 Wetboek van Koophandel.

²³⁷ A.J.S.M. Tervoort, in: W.J.M. van Veen (red.), *Groene Serie Personenassociaties*, Deventer: Kluwer (online, laatst bijgewerkt op 10 augustus 2016).

²³⁸ Mits sprake is van een materiële onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet Inkomstenbelasting 2001.

²³⁹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 13 juli 2018, nr. 2018-0000117494, V-N 2018/42.3.

²⁴⁰ Artikel 9 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

²⁴¹ Tigelaar-Klootwijk, *'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen, een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten'*, proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam, 1 september 2013, p. 330.

De omgekeerde situatie, waarin een commanditair vennoot als ondernemer gaat kwalificeren, lijkt geen situatie te zijn waarvoor een goedkeuring is gegeven. Hierbij lijkt dus wel een nieuwe bezitstermijn te gaan lopen.²⁴²

4.4.3 Conclusie

De Belastingdienst is van mening dat wanneer het beheersverbod door een commandiet wordt overgeschreden, een nieuwe bezitstermijn aanvangt. In de vorige paragraaf heb ik besproken dat een commanditair vennoot geen ondernemer is voor de inkomstenbelasting. Hierdoor lijkt het mij dus terecht dat de bezitstermijn gaat lopen vanaf het moment dat de medegerechtigde een 'echte ondernemer' wordt. De schenker of de erflater moet namelijk gedurende de bezitstermijn als ondernemer de onderneming hebben gedreven.²⁴³ In de omgekeerde situatie, waarvoor wel een goedkeuring is gegeven, wordt eerst al vastgesteld dat sprake is (geweest) van ondernemerschap, alvorens wordt omgezet in een medegerechtigdheid. Dit is een geheel andere situatie en is dus niet te vergelijken met deze casus.

4.5 Casus 5 – Tweetrapsmaking

4.5.1 Belastingdienst

De laatste casus waar het bezitsvereiste aan bod komt gaat over de uitwerking van het bezitsvereiste bij vererving van ondernemingsvermogen via een tweetrapsmaking. De casus is als volgt:

Twee zoons zijn samen met hun ouders een maatschap aangegaan. Vier jaar later overlijdt vader. Hij heeft een testament waarin is geregeld dat zijn ondernemingsvermogen is gelegateerd aan de moeder. In het geval de moeder dit legaat verwerpt, komt het toe aan de beide zoons. Moeder is in het testament aangemerkt als enig erfgenaam. Aan deze erfstelling is verder een tweetrapsmaking verbonden waarbij de moeder als bezwaarde is aangemerkt en de zoons als verwachters.²⁴⁴

De Belastingdienst behandelt in haar antwoord wat de invloed is van een tweetrapsmaking op het bezitsvereiste. De vraag is met name hoe het moment wordt behandeld als de verwachters het vermogen verkrijgen van de bezwaarde, ook wel de tweede trap genoemd. De Belastingdienst geeft aan dat voor het bezitsvereiste aangesloten moet worden bij het (tijdstip) van overlijden van vader, ook wel de insteller genoemd. Voor de bepaling wat de aard en omvang van de verkrijging is het tijdstip van overlijden van de bezwaarde van belang. Als de insteller de betreffende onderneming ten minste één jaar heeft gedreven, is aan het bezitsvereiste voldaan.²⁴⁵

²⁴² Vakstudie Nieuws, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, Casus 15 BOR. Bezitser bij commandiet die beheersdaden is gaan verrichten.', V-N 2018/59.11.

²⁴³ NV, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 19.

²⁴⁴ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Tweetrapsmaking en bezitsvereiste, casus, p. 27.

²⁴⁵ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Tweetrapsmaking en bezitsvereiste, antwoord, p. 27.

4.5.2 Literatuur en jurisprudentie

Een tweetrapsmaking is een bepaling die in het testament opgenomen kan worden waarbij de erflater (insteller) twee keer over zijn nalatenschap beschikt. De bezwaarde verkrijgt in de 'eerste trap', dus bij het overlijden van de erflater. Bij het overlijden van de bezwaarde verkrijgt de verwachter. Bij een tweetrapsmaking is sprake van een ontbindende voorwaarde en van een opschortende.²⁴⁶



In de Successiewet is niets opgenomen omtrent de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij een tweetrapsmaking. Bij een tweetrapsmaking wordt het ondernemingsvermogen dat door een bezwaarde wordt verkregen onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, gecombineerd met een opschortende voorwaarde waarbij de verwachter zal verkrijgen bij het in overlijden van de bezwaarde in aanmerking genomen alsof het vermogen onvoorwaardelijk is geërfd.²⁴⁷ Het bezitsvereiste wordt op grond van artikel 35d getoetst bij de erflater, dit is bij de tweetrapsmaking in beide gevallen de insteller (de erflater in bovenstaand voorbeeld). Zodra de erflater voor zijn overlijden reeds 1 jaar de onderneming dreef, is bij overlijden van de erflater en bij het overlijden van de bezwaarde aan het bezitsvereiste voldaan.

In het bovenstaande vormt het bezitsvereiste geen (zichtbaar) probleem. In het geval dat de bezwaarde niet-ondernemingsvermogen van de erflater verkrijgt en dit omvormt naar kwalificerend ondernemingsvermogen dat over gaat naar de verwachter, is het onduidelijk hoe met het bezitsvereiste om moet worden gegaan. Dit probleem erkent ook de Kroon. Er kan in zo'n situatie niet aan een bezitstermijn van de erflater worden gerefereerd. De erflater/insteller heeft namelijk nooit het bezit gehad van het ondernemingsvermogen.²⁴⁸

Een ander probleem speelt als de bezwaarde bijvoorbeeld een eenmanszaak heeft geërfd waarop de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing zijn en besluit de rechtsvorm te wijzigen naar een besloten vennootschap. Ook hier is het onduidelijk of wel aan het bezitsvereiste is voldaan.²⁴⁹ De vraag is namelijk of de erflater/insteller wel aan het bezitsvereiste heeft voldaan ten aanzien van het ondernemingsvermogen dat de verkrijger uiteindelijk krijgt. De Beer stelt dat wellicht worden aangesloten bij artikel 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, maar dit zou een zeer ruime interpretatie zijn. Daarnaast lijkt dit door de letterlijke wettekst niet voor de hand te liggen.²⁵⁰ De Wijkerslooth Lhoëst geeft hiervoor als

²⁴⁶ Artikel 4:141 Burgerlijk Wetboek en artikel 7:180 Burgerlijk Wetboek.

²⁴⁷ Artikel 21 lid 2 Successiewet 1956.

²⁴⁸ B.B.A. de Kroon, 'Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen (deel I)', NTFR B 2011-34, onderdeel 4.3.

²⁴⁹ B.B.A. de Kroon, 'Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen (deel I)', NTFR B 2011-34, onderdeel 4.3.

²⁵⁰ B.B.A. de Kroon, 'Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen (deel I)', NTFR B 2011-34, onderdeel 4.3.

oplossing dat, in het geval van tweetrapsmakingen, voor het bezitsvereiste aangesloten zou kunnen worden bij een bezitseis voor de bezwaarde in plaats van voor de erflater/insteller.²⁵¹

4.5.3 Conclusie

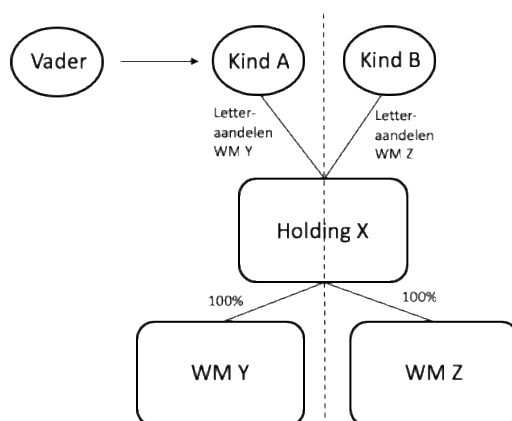
In de door de Belastingdienst gegeven casus zie ik geen knelpunten of andere zienswijzen ten aanzien van het bezitsvereiste. In de wet is duidelijk opgenomen dat het bezitsvereiste wordt getoetst op niveau van de erflater. Bij een tweetrapsmaking is de insteller ook erflater voor de verwachter dus wordt op dit niveau getoetst. Naar mijn mening is hier geen discussie over mogelijk. Dat het in de praktijk raar kan uitwerken, blijkt wel uit het artikel van de Kroon.²⁵² Als ik deze gevallen vergelijk met de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en het bezitsvereiste, zou de uitleg van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zo moeten zijn dat de verwachter niet benadeeld wordt ten opzichte van een verkrijger die zonder een tweetrapsmaking verkrijgt. Er is namelijk geen sprake van een misbruiksituatie bij het gebruik maken van een tweetrapsmaking. Ik acht het voorstel van De Wijkerslooth-Lhoëst om in het geval van een tweetrapsmaking aan te sluiten bij de bezitstermijn van de bezwaarde redelijk en dit zorgt naar mijn mening voor een eerlijkere behandeling van gelijke gevallen.²⁵³

V. Antwoorden Belastingdienst - Voortzettingsvereiste

5.1 Casus 1 – Letteraandelen

5.1.1 Belastingdienst

In het vorige hoofdstuk is in casus 1 het bezitsvereiste besproken in de situatie dat aandelen worden omgezet in letteraandelen. De Belastingdienst is in deze zelfde casus ook ingegaan op het voortzettingsvereiste. Voor de casus verwijs ik dan ook naar paragraaf 4.1. Hieronder de situatieschets van de casus²⁵⁴:



²⁵¹ S.A.M. de Wijkerslooth Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Vragen, antwoorden en nieuwe vragen', WPNR 2010/6841, onderdeel 5.2.

²⁵² B.B.A. de Kroon, 'Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen (deel I)', NTFR B 2011-34, onderdeel 4.3.

²⁵³ S.A.M. de Wijkerslooth Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Vragen, antwoorden en nieuwe vragen', WPNR 2010/6841, onderdeel 5.2.

²⁵⁴ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis, casus, p. 2.

De vraag die bij de betreffende casus speelt is hoe het voortzettingsvereiste wordt toegepast in het geval van verlettering van aandelen in dochtervennootschappen.²⁵⁵ Het antwoord van de Belastingdienst op bovenstaande casus begint met de analysering van het voortzettingsvereiste. Op grond van de toerekeningsregel van artikel 35c lid 5 worden de ondernemingen Y en Z toegerekend aan Holding X. Dit betekent dat de bezittingen en schulden van de werkmaatschappijen niet worden toegerekend worden aan de letteraandelen, maar aan Holding X. Beide kinderen hebben aandelen in Holding X gekregen. Dus de Belastingdienst stelt dat wanneer een van de werkmaatschappijen wordt gestaakt, er bij beiden een pro rata deel (50% van de waarde van de deelneming ten tijde van de schenking) van de vrijstelling wordt teruggenomen.²⁵⁶

5.1.2 Literatuur en jurisprudentie

In paragraaf 3.4.3. heb ik kort iets opgemerkt over het voortzettingsvereiste bij letteraandelen. Er zijn veel verschillende soorten letteraandelen, welke ieder een andere fiscale, vennootschapsrechtelijke of bedrijfseconomische achtergrond hebben. Er is sprake van letteraandelen indien het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal in afzonderlijke series is gesplitst. De verschillende soorten letteraandelen kunnen ieder andere rechten hebben.²⁵⁷ In de statuten moet worden vastgelegd welke rechten en plichten aan de aandelen zijn verbonden.²⁵⁸ Het verletteren van aandelen kan worden gebruikt om een gewenste structuur op te zetten voor een bedrijfsopvolging.

5.1.3 Conclusie

Ik ben het in deze casus eens met het antwoord van de Belastingdienst. De werkmaatschappijen worden volgens de toerekeningsregeling van artikel 35c lid 5 toegerekend aan de holdingmaatschappij. Op het moment een van de werkmaatschappijen de onderneming staakt, houdt de holdingmaatschappij voor dat deel op winst te maken. Alhoewel het heel onrechtvaardig overkomt voor de voortzettende zoon, is dit wel conform de wet. Wellicht zou een tegenbewijsregeling ook hier een oplossing kunnen zijn, waarin de voortzetter de staking volledig aan de broer toe kan rekenen. De voortzettende zoon blijft namelijk indirect ondernemer voor dezelfde onderneming, werkmaatschappij X, en zijn winstgerechtigdheid neemt niet af. Dit zouden makkelijk meetbare situaties zijn, waarin de intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling geheel bij Zoon 2 kan plaatsvinden. Het lijkt mij daarbij wel van belang dat Zoon 1 op geen enkele manier zeggenschap heeft of kan hebben omtrent de bedrijfsvoering en/of besluit tot liquidatie van werkmaatschappij Z. Vooralsnog is in deze situatie sprake van een pro rata intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling. Een splitsing van de holding, waarbij de beide zoons aandelen in de afzonderlijke holdingmaatschappijen en werkmaatschappijen verkrijgen is geen situatie waardoor in strijd wordt gehandeld met het voortzettingsvereiste. Ook al wordt hetzelfde beoogt, zou ik de vorm van 'echte' splitsing aanraden. Zo kan de ene zoon niet worden benadeeld door de andere zoon bij een eventuele liquidatie van een van de werkmaatschappijen.

²⁵⁵ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis, vraag, p. 2.

²⁵⁶ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR, indirecte letteraandelen, voortzettings- en bezitseis, antwoord, p. 2.

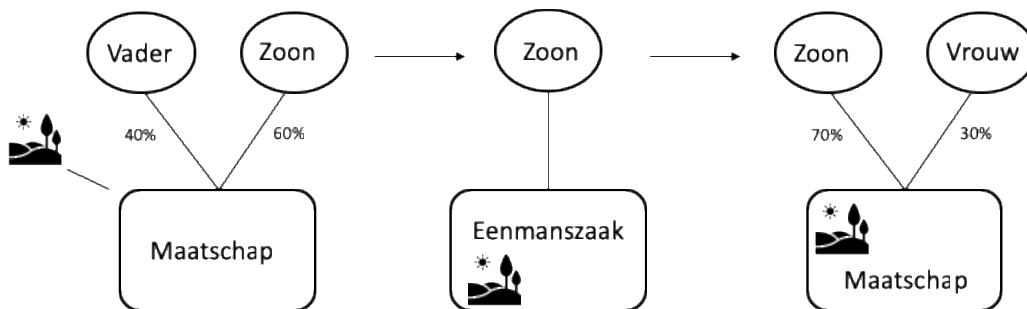
²⁵⁷ H.G.M. Dijkstelbloem, *'Fiscale aspecten van letteraandelen'*, TFO 1999/1, p. 1.

²⁵⁸ Artikel 2:92 jo 2:201 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

5.2 Casus 2 – inbreng personenvennootschap

5.2.1 Belastingdienst

De tweede casus waarin het voortzettingsvereiste centraal staat gaat om de situatie waarin een eenmanszaak in een personenvennootschap wordt ingebracht. De casus kan als volgt worden weergegeven:



Vader en zoon dreven samen een maatschap. Op basis van het maatschapscontract was de vader voor 40% gerechtigd tot de restwinst en van de stakingswinst en de zoon voor 60%. In 2008 heeft de vader zijn aandeel in de maatschap plus buitenvennootschappelijk gehouden gronden geschonken aan zijn zoon. Vervolgens gaat de zoon in 2011 een samenwerkingsverband aan met zijn vrouw waarbij hij zijn eenmanszaak inbrengt inclusief de gronden. Hierbij komen zij overeen dat de zoon 70% gerechtigd wordt op de restwinst en de stakingswinst en zijn vrouw voor 30%. Omtrent de gronden komen zij overeen dat zoon de bestaande en toekomstige stille reserves voorbehoudt.²⁵⁹

De vraag in deze casus is hoe de Belastingdienst omgaat met het toetreden van een nieuwe vennoot tijdens de voortzettingsperiode van een voortzettende vennoot.²⁶⁰ De Belastingdienst stelt dat niet voldaan is aan het voortzettingsvereiste indien de voortzetter binnen de vijfjaarstermijn ophoudt winst te genieten, zie artikel 35e lid 1 onder a. In het geval van samenwerkingsverbanden geldt dat alleen sprake is van ophouden winst te genieten als de gerechtigdheid van de zoon tot de winst door zijn schenking meer afneemt als dat hij voor de vererving of schenking hield. Zoon had in de beginsituatie 60% en na zijn schenking behoudt hij 70%, zodat in zoverre geen sprake is van het ophouden van winst te genieten. Omtrent de door de zoon ingebrachte grond verwijst de Belastingdienst naar BNB 2007/139. Er moet worden beoordeeld of de inbreng deel uit maakt van de winstverdeling. Als het hiervan deel uitmaakt is er wel sprake van het ophouden van winst genieten voor dat deel. Dat lijkt in onderhavige casus niet het geval, zodat er geen problemen zijn voor het voortzettingsvereiste.²⁶¹

²⁵⁹ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Voortzettingseis bij personenvennootschap, casus, p. 14.

²⁶⁰ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Voortzettingseis bij personenvennootschap, vraag, p. 14.

²⁶¹ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445), onderdeel BOR. Voortzettingseis bij personenvennootschap, antwoord, p. 15.

5.2.2 Literatuur en jurisprudentie

Eerder is de inbreng van een eenmanszaak in een personenvennootschap al aan bod gekomen en wat de gevolgen zijn voor het voortzettingsvereiste.²⁶² Voor zover de winstgerechtigdheid van de verkrijger door de inbreng niet meer afneemt als dat hij voor de verkrijging middels schenking of vererving in bezit had, heeft dit geen gevolgen voor het voortzettingsvereiste.

Ook in de literatuur wordt veelal bevestigd dat het deel van de onderneming dat de voortzetter reeds in bezit had, niet aan de voortzettingstermijn hoeft te voldoen.²⁶³ Hoogwout heeft als reactie op het besluit van de Staatssecretaris van Financiën²⁶⁴ besproken dat hij het niet eens is met het standpunt van de staatssecretaris ten aanzien van het intrekken van de faciliteiten bij het aangaan van samenwerkingsverbanden. Uit het besluit volgt dat de voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken als een samenwerkingsverband wordt aangegaan en dat het daarbij niet uitmaakt of gebruik is gemaakt van de doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet Inkomstenbelasting 2001.²⁶⁵ Hoogwout is van mening dat dit standpunt vanuit economisch perspectief niet wenselijk is, aangezien het aangaan van samenwerkingsverbanden op die manier wordt belemmerd. Hij vindt dan ook dat er een goedkeuring moet zijn voor de situatie dat twee ondernemers een samenwerkingsverband aangaan als herinvestering waarbij iedere ondernemer zijn onderneming inbrengt, de inbrenger geen vergoeding voor het inbrengen van de onderneming en ook geen hoger of lager winstrecht ontvangt dan hij voorheen had.²⁶⁶ Het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling is ondernemers niet belemmeren in de voortgang van de onderneming doordat schenk- of erfbelasting is verschuldigd, Hoogwout stelt dan ook dat in de door hem geschetste situatie de verkrijger alsnog liquiditeiten aan zijn onderneming moet onttrekken, terwijl het doel van de regeling is dit juist te voorkomen. Hoogwout staat niet alleen in zijn opvatting. Ook Roelen en Jansen zijn van mening dat er vrijheid moet zijn om een economisch gewenste structuur te kunnen gebruiken die in overeenstemming is met de normale ontwikkeling binnen een onderneming. In dit geval is sprake van een reële bedrijfsopvolging en geen situatie die als misbruik van de faciliteiten kan worden gezien.²⁶⁷ Ook Giele en Vermeend wijzen erop dat in zo'n situatie de ondernemers de firma juist tot stand komt om de activiteiten uit te breiden, niet om te verminderen.²⁶⁸

Ten slotte stelt Gubbels dat de staatssecretaris²⁶⁹ ten onrechte er van uit gaat dat iedere inbreng in een personenvennootschap grond is om te voorwaardelijke vrijstelling (gedeeltelijk)

²⁶² Zie hoofdstuk 3.4.1.

²⁶³ Zie bijvoorbeeld A.W.M. Roelen, *'De verkrijging van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of krachtens schenking'*, MBB 2007/03-03, p. 9.

²⁶⁴ Besluit van Staatssecretaris van Financiën van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M, V-N 2011/23.23.

²⁶⁵ Besluit van Staatssecretaris van Financiën van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M, V-N 2011/23.23, onderdeel 6.1.

²⁶⁶ T.C. Hoogwout, *'Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet'*, FTV 2011/5, nr. 23, onderdeel 12.

²⁶⁷ A.W.M. Roelen, *'De verkrijging van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of krachtens schenking'*, MBB 2007/03-03, p. 9 en J.J.M. Jansen, *'Voortzettingsvereisten bij bedrijfsopvolgingsfaciliteiten'*, WFR 2005/229, p. 9.

²⁶⁸ Giele/Vermeend, *'De vennootschap onder firma'*, FM, zesde herziene druk, 1993, p. 75-76.

²⁶⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2004, nr. CPP2003/1717M, V-N 2004/22.15, vraag en antwoord C2.

in te trekken.²⁷⁰ Pas als de winstreserves van de voortzetter zijn afgenomen ten gunste van de overige vennoten, is voor hem sprake van ophouden van winst genieten uit de onderneming. Voor dat gedeelte zal de voorwaardelijke vrijstelling worden ingetrokken. Met andere woorden, als de winst van de voortzetter voor de inbreng net zo veel is als dat na de inbreng is er door de inbreng wellicht sprake van een staking, maar geen sprake van het ophouden van winst te genieten.

Tigelaar-Klootwijk acht het acceptabel dat de faciliteiten bij het inbrengen in een personenvennootschap verloren gaat. Zij stelt dat wanneer het doel is alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, een voorzettingsvereiste niet kan ontbreken en dat vijf jaar een ondergrens is.²⁷¹ Zij gaat echter niet in op de situatie waarin twee ondernemers een gelijkwaardige onderneming inbrengen, zoals de hierboven geschetste situatie.

5.2.3 Conclusie

Ik ben het met Gubbels²⁷² eens dat niet iedere inbreng in een personenvennootschap grond is om de voorwaardelijke vrijstelling in te trekken, maar dat soms een uitzondering moet worden gemaakt. In de situatie waarbij twee gelijkwaardige ondernemers hun ondernemingen samenbrengen en een gelijke winstverdeling aanhouden, lijkt mij dit conform de bedoeling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. De belangen van beide ondernemers ondergaan in deze situatie geen wijzigingen. Het is en blijft een reële bedrijfsopvolging. Ik vind niet dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten het aangaan van een samenwerkingsverband in zo'n situatie moet tegengaan.²⁷³

De Belastingdienst heeft zich niet uitgelaten over deze situatie. Het enige wat zij in de geschetste casus hebben bevestigd is dat op het moment een voortzetter niet meer dan het aandelenbelang hij voor de schenking of vererving bezat overdraagt, dit geen situatie is waarin de faciliteiten worden ingetrokken. Hier ben ik het mee eens, maar dit is naar mijn mening te weinig diepgaand van de Belastingdienst. Het laat meer vragen achter, dan dat het beantwoordt. Het lijkt alsof de Belastingdienst ook vasthoudt aan het strikte vereiste dat op het moment de voortzetter meer overdraagt dan deze voor de schenking bezat, de faciliteiten worden ingetrokken. Ook al is sprake van een gelijkwaardige situaties, waarbij de winstgerechtigdheid²⁷⁴ eigenlijk niet afneemt. Vooralsnog is dit een aanname die ik maak, aangezien dit door de Belastingdienst niet expliciet wordt behandeld.

²⁷⁰ N.C.G. Gubbels, 'Besluit bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', WPNR 2004/6580.

²⁷¹ Tigelaar-Klootwijk, 'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen, een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam, 1 september 2013, p.

²⁷² N.C.G. Gubbels, 'Besluit bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', WPNR 2004/6580, p. 427-428.

²⁷³ Zie ook N.C.G. Gubbels, 'Besluit bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', WPNR 2004/6580, p. 427-428 en A.W.M. Roelen, 'De verkrijging van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of krachtens schenking', MBB 2007/03-03, p. 9.

²⁷⁴ Door het verdubbelen van de winst door het samenbrengen van de ondernemingen, blijft per saldo het gelijke winstpotentieel voor de voortzetter beschikbaar.

VI. Conclusies en aanbevelingen

6.1 Inleiding

De probleemstelling van dit onderzoek is het volgende: *“Legt de Belastingdienst het bezits- en voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolging in de Successiewet uit conform doel en strekking van de wet? Zo niet, wat zou gewijzigd moeten worden om dit in lijn te brengen?”*

Voor de beantwoording van deze probleemstelling heb ik allereerst onderzocht wat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten inhouden, waarna ik specifiek ben ingegaan op het bezit- en voortzettingsvereiste. Aansluitend heb ik onderzocht hoe de Belastingdienst de vereisten interpreteert en dit vergeleken met de wet, literatuur en eventuele jurisprudentie. In het vorige hoofdstuk heb ik al weergegeven wat mijn bevindingen zijn bij iedere door de belastingdienst gegeven casus.²⁷⁵ In dit hoofdstuk zal ik de knelpunten die ik heb ontdekt aanstippen, waarna ik mijn conclusie trek en aanbevelingen doe.

6.2 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

In hoofdstuk 2 heb ik de geschiedenis en ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten uiteengezet. De bedoeling van de wetgever is om de continuïteit van ondernemingen te waarborgen door ervoor te zorgen dat liquiditeitsproblemen door verschuldigde schenk- en erfbelasting niet opspelen. Daarom is een voorwaardelijke vrijstelling in de successiewet opgenomen. Het waarborgen van de continuïteit van ondernemingen heeft de wetgever ook belangrijk geacht om te voorkomen dat werkgelegenheid verloren gaat. De bedoeling is alleen om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. De wetgever heeft dit gezegd dat het hierdoor moet gaan om de overdracht van:

*‘een onderneming door een ondernemer, die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die ‘de onderneming als ondernemer voortzet’.*²⁷⁶

Hier kunnen twee voorwaarden aan worden ontleed, namelijk het bezitsvereiste en het voortzettingsvereiste. Deze twee voorwaarden staan centraal in mijn scriptie.

Bezitsvereiste

In hoofdstuk 2 staat het bezitsvereiste centraal. In de verschillende paragrafen komt aan bod hoe het bezitsvereiste uitwerkt bij de verkrijging van een IB-ondernemer, bij verkrijgen van medegerechtigdheid, bij terbeschikkingstelling, bij aandelen en hoe met fictieve erfrechtelijke verkrijgingen wordt omgegaan. Het bezitsvereiste houdt in dat de schenker of erflater gedurende een bepaalde periode de onderneming al heeft gedreven voor deze geschonken wordt of via vererving over gaat. Bij schenking is deze termijn 5 jaar en bij vererving 1 jaar. Het doel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is het wegnemen van fiscale belemmeringen bij reële bedrijfsopvolgingen. De faciliteiten zijn dan ook alleen van toepassing indien het vermogen wordt verkregen van een ‘ondernemer’. Daarom heeft de wetgever het bezitsvereiste in de wet opgenomen als een antimisbruikbepaling.

Uit de wet valt een *dubbele bezitseis* af te leiden ten aanzien van de schenking of vererving van aandelen. Het lichaam waarop de aandelen betrekking hebben moet de onderneming

²⁷⁵ Casussen waarbij het bezits- of voortzettingsvereiste onderdeel was.

²⁷⁶ *Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 3, p. 4-5.*

minimaal één jaar, respectievelijk vijf jaren hebben gedreven. Daarnaast moet de schenker of erflater de aandelen minimaal één jaar, respectievelijk vijf jaren hebben gehouden.

In sommige situaties is nog niet geheel duidelijk of de wetgever voor die situaties heeft bedoeld dat is voldaan aan het bezitsvereiste of niet. Bijvoorbeeld in het geval van de fictieve erfrechtelijke verkrijgingen, zie paragraaf 3.2.5.

Voortzettingsvereiste

In het derde hoofdstuk ben ik dieper in gegaan op het voortzettingsvereiste en dan onderverdeeld hoe het voortzettingsvereiste uitwerkt bij de verkrijging van een IB-onderneming, bij een medegerechtigdheid, bij terbeschikkingstelling en bij aandelen. Het voortzettingsvereiste houdt in dat gedurende vijf jaar de ‘oorspronkelijke verkrijger’ niet mag ophouden uit de ‘oorspronkelijke’ onderneming²⁷⁷ (of een gedeelte daarvan) winst te genieten. In beginsel wordt aangesloten bij het begrip staking uit de Wet Inkomstenbelasting 2001 om te beoordelen of sprake is van ophouden winst te genieten uit de verkregen onderneming. In niet alle situaties wordt aangesloten bij dit stakingsbegrip. Bij het voortzettingsvereiste voor aandelen geldt een dubbele voortzettingseis. Allereerst moet de verkrijger de aandelen in de vennootschap vijf jaar in bezit houden. De winstgerechtigdheid van de verkrijger mag hierbij niet afnemen. Daarnaast geldt ook een voortzettingsvereiste aan het lichaam waarop de aandelen zien. Hier wordt zoals eerdergenoemd aangesloten bij het stakingsbegrip in de Wet Inkomstenbelasting 2001. Verschillende uitzonderingen zijn opgenomen in artikel 10 Uitvoeringregeling schenk- en erfbelasting, zoals de uitzonderingen van inbreng in een besloten vennootschap of naamloze vennootschap, aandelenfusie, juridische fusie/splitsing en aandelenfusie. Omdat de wetgever zich nog niet heeft uitgelaten over alle situaties, vind ik het vaak lastig om te kunnen bepalen of de wetgever die situatie aanmerkt als een reële bedrijfsopvolging waarvoor de faciliteiten gelden.

6.3 Antwoorden Belastingdienst en knelpunten

De Belastingdienst heeft op 23 juli 2018 stukken bekend gemaakt omtrent de toekenning van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.²⁷⁸ In hoofdstuk 4 heb ik de stukken geanalyseerd en uiteengezet. In verschillende situaties zie ik daadwerkelijk ook een knelpunt en/of strikte toepassing van de wetgeving. Ik zal hierna toelichten op welke punten ik de Belastingdienst (te) strikt vindt en waar niet.

6.3.1 Bezitsvereiste

De Belastingdienst heeft in vijf verschillende casussen het bezitsvereiste besproken. De ratio is duidelijk, het is een antimisbruikbepaling om te voorkomen dat niet van een *ondernemer* wordt verkregen. Ik bespreek hierna de vijf casussen of ik vind dat het antwoorden van de Belastingdienst in strijd zijn met doel en strekking van het bezitsvereiste.

Letteraandelen

De Belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat in het geval aandelen omgezet worden naar letteraandelen een nieuwe bezitstermijn gaat lopen. Als ik deze uitkomst vergelijk met het doel waarvoor het bezitsvereiste in de wet is opgenomen, is in mijn ogen geen sprake

²⁷⁷ Lees ook medegerechtigdheid.

²⁷⁸ Ministerie van Financiën 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906 (Fida 20184445).

van een misbruiksituatie. De aandelen worden alleen omgezet met het oog op een beoogde bedrijfsopvolging. De winstgerechtigdheid neemt hiernaast ook niet af ten aanzien van de schenker/erflater. Alhoewel de Belastingdienst gelijk heeft dat hiervoor geen expliciete goedkeuring voor is opgenomen in de wet, lijkt mij dit een ongewenste uitkomst. Het toont een starre houding omdat voor een 'gewone' splitsing geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen en het mij onduidelijk is waarom voor een statutaire splitsing niet eenzelfde geldt. Dat dit niet expliciet is bepaald in de wet, betekent mijns inziens niet dat niet wordt voldaan aan de eisen voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het standpunt van de Belastingdienst is mijns inziens niet conform het doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Preferente aandelen

In de tweede casus heeft de Belastingdienst zich uitgelaten over het bezitsvereiste bij het omzetten van gewone in preferente aandelen. Als de omzetting plaatsvindt binnen de bezitsperiode van vijf jaar, is niet voldaan aan het bezitsvereiste. Dit ben ik het met de Belastingdienst eens. Als ik namelijk kijk naar het doel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, moet er van een ondernemer worden verkregen. Nu het bevestigd is dat een preferente aandeelhouder geen ondernemer is, vind ik niet dat er een zodanig ondernemerschap is opgebouwd die gefaciliteerd zou moeten worden. De wetgever heeft dit ook zodanig bevestigd in Kamerstukken. Hetgeen onduidelijk is, dus meer vragen oproept, is hoe de Belastingdienst ermee omgaat als de preferente aandelen reeds vijf jaar in bezit zijn en dán overgaan via vererving of schenking naar de verkrijger. Zoals ik ook al heb uitgelegd in paragraaf 4.2.3 lijkt mij dat dit ook niet kwalificeert en dat de Belastingdienst dit ook niet zal accepteren. Dit blijft nu echter onduidelijk. Het antwoord van de Belastingdienst is dus conform doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Aankoop activa en passiva

Alhoewel ik vind dat bij uitbreidingen, de aankoop van activa en passiva, naar de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten moet worden gekeken of voldaan is aan het bezitsvereiste of niet, is in jurisprudentie bevestigd dat voor iedere uitbreiding een nieuwe termijn gaat lopen. Tegen de uitspraak van de rechtbank²⁷⁹ is sprongcassatie ingesteld. Het is dus afwachten wat de Hoge Raad oordeelt. Hierdoor wordt het lastig om te beoordelen of de Belastingdienst met het antwoord op deze casus te streng zijn. De wetgever of de Hoge Raad zou hier meer duidelijkheid over moeten brengen. Ik ben van mening dat het bezitsvereiste moet worden getoetst op het niveau van de objectieve onderneming en dat op de zelfstandige onderdelen daarvan wordt getoetst mij te ver gaat.²⁸⁰ Op het moment dat een bepaalde onderneming wil uitbreiden met ondernemingsvermogen dat in lijn ligt met de ondernemingsactiviteiten van de onderneming, lijkt mij dit niet iets wat het bezitsvereiste moet verstoren. Het bezitsvereiste beoogt misbruik te voorkomen, en daar is hier geen sprake van. Het blijft een moeilijk proces om te beoordelen of iets in dezelfde ondernemingsactiviteitsfeer ligt. Kanttekening is nog wel, dat de nieuwe activa en passiva moet worden aangekocht met kwalificerend ondernemingsvermogen. Anders kan wel weer sprake zijn van misbruik, omdat beleggingsvermogen op die manier makkelijk kan worden omgezet naar ondernemingsvermogen.

²⁷⁹ Rb. Zeeland-West Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677.

²⁸⁰ Zie o.a. A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', WFR 2015/1319, paragraaf 7.3.1 en A.M.A. de Beer, 'BOR-reparatiewetgeving indirecte belangen', WPNR 2017/7149, paragraaf 5.

De Belastingdienst is naar mijn mening in deze situatie strikt, maar is ook afhankelijk van de verschillende jurisprudentie en wetgeving. Met name in de jurisprudentie lijkt nu het standpunt ingenomen te worden dat het bezitsvereiste op ieder zelfstandig (onderdeel van de) onderneming moet worden getoetst. Zolang hier niet door de Hoge Raad of de wetgever iets over wordt uitgesproken, acht ik de kans klein dat de Belastingdienst zelf gaat bepalen dat voor zelfstandige onderdelen geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen. Het antwoord van de Belastingdienst vind ik dus niet volledig conform doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Medegerechtigdheid

De Belastingdienst is van mening dat wanneer het beheersverbod door een commandiet wordt overgeschreden, een nieuwe bezitstermijn aanvangt. Ik ben het in deze casus met de Belastingdienst eens. Een commanditair vennoot is geen ondernemer voor de Wet Inkomstenbelasting 2001. De ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en het bezitsvereiste verwacht dat van een reële ondernemer wordt verkregen. Vanaf het moment dat de medegerechtigde ondernemer wordt, gaat de bezitstermijn lopen. Pas na het doorlopen van de termijn kan sprake zijn van bedrijfsopvolging waarop de faciliteiten van toepassing (kunnen) zijn. Hetgeen ook hier vragen oproept, net zoals bij de preferente aandelen, is hoe de Belastingdienst omgaat als de medegerechtigdheid reeds vijf jaar bestaat en dan overgaat via vererving of schenking naar de verkrijger. Ook hier lijkt het mij dat ook dit niet kwalificeert en dat de Belastingdienst dit ook niet zal accepteren. Dit blijft nu echter onduidelijk door de beknopte antwoorden die de Belastingdienst geeft. De uitleg die de Belastingdienst geeft acht ik hier conform doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Tweetrapsmaking

De laatste casus waarbij het bezitsvereiste centraal staat is omtrent de tweetrapsmaking. De Belastingdienst heeft aangegeven dat aan het bezitsvereiste is voldaan indien de insteller van een tweetrapstestament de onderneming ten minste één jaar heeft gedreven voordat deze overgaat middels vererving naar de verwachter. Ik vind dat een verwachter niet benadeeld mag worden ten opzichte van een verkrijger die zonder een tweetrapsmaking verkrijgt, het zijn gelijke situaties waarbij de situatie zonder een tweetrapsmaking niet in de problemen komt met het bezitsvereiste. Dat een tweetrapsmaking bij het bezitsvereiste in sommige situaties raar en onrechtvaardig kan uitpakken doet echter niets af aan het feit dat de wettekst stelt dat het bezitsvereiste wordt getoetst op het niveau van de erflater. Het antwoord van de Belastingdienst acht ik derhalve in lijn met de wet, maar niet conform doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

6.3.2 Voortzettingsvereiste

Omtrent de voortzettingsvereiste heeft de Belastingdienst twee casussen besproken. Ik zal hierna de twee casussen bespreken waarin het voortzettingsvereiste wel onderdeel is.

Letteraandelen

In de eerste casus die ik heb besproken bij het bezitsvereiste is de Belastingdienst ook ingegaan op het voortzettingsvereiste. De Belastingdienst heeft omtrent het voortzettingsvereiste geoordeeld dat in het geval van letteraandelen de letteraandelen niet worden toegerekend aan onderliggende werkmaatschappijen, maar aan de betreffende holdingmaatschappij. Hierdoor zorgt een liquidatie van een van de werkmaatschappijen ervoor

dat bij alle aandeelhouders de faciliteiten pro rata worden ingetrokken, en niet alleen bij de houder van de letteraandelen waartoe de werkmaatschappij wordt gerekend. Ik kan mij vinden in het antwoord van de Belastingdienst. Op grond van de toerekeningsregel van artikel 35c lid 5 worden de ondernemingen Y en Z toegerekend aan Holding X. Dit betekent dat de bezittingen en schulden van de werkmaatschappijen niet worden toegerekend worden aan de letteraandelen, maar aan Holding X. Alhoewel het heel onterecht is voor de voortzettende zoon, is het antwoord van de Belastingdienst wel conform de wettekst. Het antwoord van de Belastingdienst acht ik dus wel in lijn met de letterlijke wettekst van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, maar in mindere mate met het doel van de faciliteiten. Dit omdat een voortzettende ondernemer op deze manier wordt benadeeld door een mede-ondernemer die besluit te staken.

Inbreng personenvennootschap

Ten slotte is de inbreng van een eenmanszaak in een personenvennootschap aan bod gekomen. Het is duidelijk dat als bij de inbreng de winstgerechtigheid bij de voortzetter afneemt, de faciliteiten worden ingetrokken. Het antwoord van de Belastingdienst gaat echter niet verder dan dat. De vraag is hoe de Belastingdienst omgaat met de situatie waarin twee gelijkwaardige ondernemers hun gelijkwaardige onderneming samenbrengen. De winstgerechtigdheid neemt hierdoor weliswaar af (was 100%, wordt nu 50%), maar het winstpotentieel stijgt ook. Ik kan alleen maar gissen naar het beleid van de Belastingdienst hieromtrent nu zij hier niet op in gaan. Het antwoord dat zij hebben gegeven is dus conform het doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en het voortzettingsvereiste, maar geeft als zodanig geen nieuwe inzichten.

Conclusie

De antwoorden van de Belastingdienst zijn beknopt, ze geven antwoord op de vraag maar gaan niet verder dan dat. Er wordt geen antwoord gegeven op de vragen die kleine aanpassingen van de casus kunnen oproepen. Dat de antwoorden zo beknopt zijn, lijkt mij ook te komen door alle tekst die is weggelaten met daarbij een beroep op artikel 11 Wob. Ik twijfel dus of de bekendmaking van de stukken effectief zijn geweest.

De Belastingdienst voldoet bij bijna alle casussen aan de *letterlijke* wettekst. Als ik de casussen echter vergelijk met de ratio van de bezits- en voortzettingsvereisten kom ik tot de conclusie dat de uitkomst niet altijd doeltreffend is. De Belastingdienst lijkt in sommige gevallen niet verder te denken dan die wettekst en lijkt de situaties niet vanuit de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te bezien. Daarnaast is het frappant dat er bij soortgelijke situaties toch grote verschillen zitten, bijvoorbeeld het bezitsvereiste bij de statutaire splitsing tegenover de normale splitsing, zie casus 1. Houdt deze twee situaties naast elkaar en er is geen verklaring te vinden waarom bij het een wel een bezitstermijn gaat lopen en bij de ander niet. Door deze aspecten begrijp ik dat in de praktijk geluiden te horen zijn dat zij het beleid van de Belastingdienst te strikt vinden.

Ik vind dat de faciliteiten moeten worden toegekend op het moment dat de onderneming daadwerkelijk gedurende de bezitsperiode door de overdrager is gedreven, daarbij moet echt materieel worden bekeken of dit het geval is. Het bezitsvereiste is en blijft naar mijn mening een antimisbruikbepaling en moet dan ook niet echte bedrijfsopvolgingen in de weg staan.

6.4 Aanbeveling

Mijn aanbeveling is tweeledig. Enerzijds zou het veel vragen beantwoorden als de Belastingdienst een bepaalde casus uitgebreider behandelt, of in ieder geval een uitgebreider antwoord naar buiten brengt. Sommige geschetste casussen zijn op zichzelf al helder, maar het is juist een kleine aanpassing van de casus waarover de vragen bestaan of juist ontstaan. Meerdere casusposities zijn voor de praktijk een handig handvat. Zoals ik ook in mijn conclusie heb aangegeven zou mijn aanbeveling aan de Belastingdienst zijn om bij het formuleren van de antwoorden de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in acht te nemen. Waar het om gaat bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is het faciliteren van echte ondernemers die gedurende een bepaalde tijd een echte onderneming drijven. Dit doel is hetgeen dat door de Belastingdienst zou moeten worden nagestreefd.

Anderzijds zou de wetgever in de wet verduidelijkingen en aanvullende bepalingen moeten opnemen. Als voorbeeld een expliciete goedkeuring dat ook bij een statutaire splitsing net zoals bij een 'gewone' splitsing geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen. Op het moment dat de wetgever hier duidelijkheid over verschaft, maakt dit de beoordeling voor het toekennen van de faciliteiten voor de Belastingdienst ook gemakkelijker. Een bepaling die ik de wetgever zou aanbevelen is het opnemen van een tegenbewijsregeling. Op het moment dat sprake is van een reële bedrijfsopvolging zoals de wetgever bij invoering van de faciliteiten bedoeld heeft, maar de letterlijke wettekst ervoor zorgt dat een nieuwe bezitstermijn gaat lopen of niet aan het voortzettingsvereiste is voldaan, kan een tegenbewijsregeling voor de belastingplichtige hier een mogelijkheid bieden. Dan worden meer reële bedrijfsopvolgingen in de faciliteiten betrokken.

Literatuurlijst

- A. de Haan, “Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel”, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2007.
- A.C. Rijkers en J.E.A.M. van Dijck, De aanmerkelijkbelangregeling in de Wet IB 1964 en de Wet IB 2001, zevende druk, Deventer 2000.
- A.M.A. de Beer, ‘BOR-reparatiewetgeving indirecte belangen’, WPNR 2017/7149.
- A.M.A. de Beer, ‘Consolidatie in de bedrijfsopvolgingsregelingen’, WFR 2015/1353.
- A.M.A. de Beer, ‘Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten’, WFR 2015/1319.
- A.J.S.M. Tervoort, in: W.J.M. van Veen (red.), Groene Serie Personenassociaties, Deventer: Kluwer (online, laatst bijgewerkt op 10 augustus 2016).
- A.W.M. Roelen, ‘De verkrijging van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of krachtens schenking’, MBB 2007/03- 03.
- B.B.A. de Kroon, ‘Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen (deel I)’, NTFR B 2011-34.
- E.J.W. Heithuis, ‘Het vervreemdingsbegrip in de nieuwe aanmerkelijkbelangregeling’, TFO 1998.
- Giele/Vermeend, ‘De vennootschap onder firma’, FM, zesde herziene druk, 1993.
- Rapport werkgroep Modernisering Successiewetgeving 2001, ‘De warme, de koude en de dode hand’, 13 maart 2000.
- H. Hoeve en P.L.M. van Gorkom, Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de sfeer van successie- en schenkingsrecht, Kluwer Deventer 2004.
- H.G.M. Dijkstelbloem, ‘Fiscale aspecten van letteraandelen’, TFO 1999/1.
- J.P. Boer, ‘BOR-reparatie: een idee-fix’, WFR 2016/145.
- L. Bergman, ‘Bezitseis geldt per dochtermaatschappij van geschonken houdstermaatschappij’, 11 juli 2019, NTFR 2019/1744.
- L. Roos, ‘Frustratie (over de) bezits- en voortzettingstermijn’, FTV 2018/12-44.
- M. Hoogeveen, ‘Fictieve verkrijgingen, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de bezitseis’, WPNR: Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie, 2016(7104).
- M.L.M. van Kempen e.a., Cursus belastingrecht inkomstenbelasting, Studenteneditie 2017-2018, Deventer: Kluwer 2017.
- M.M.J. Schuurman-van Nifterik en L.B. de Jong, ‘schenken van (preferente) aandelen. Zorgvuldige voorbereiding is noodzakelijk’, VFP 2012/38.
- N.C.G. Gubbels, Besluit bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, WPNR 2004/6580
- N.C.G. Gubbels, ‘Met een kanon op een mug schieten’, WFR 2016/142.
- S.A. Stevens, De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting, TFO 2010/25.
- S.A.M. de Wijkerslooth-Lhöest, De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost? WPNR 2009/6802.
- S.A.M. de Wijkerslooth Lhoëst, ‘De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Vragen, antwoorden en nieuwe vragen’, WPNR 2010/6841.
- P.M. van Schie e.a. (red.), Belastingrecht in Hoofdpijnen, Deventer: Kluwer 2014.
- P.W. Hofman en S. Singh, ‘Certificeren van vermogen, Over toerekening, vereenzelviging, transparantie en economische eigendom’, WFR 2017/9.

- T.C. Hoogwout, 'Bezitseis BOR inzake geschonken aandelen geldt niet alleen voor houdster', NLF 2019/0723.
- T.C. Hoogwout, 'Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet', FTV 2011/5, nr. 23, onderdeel 12.
- Tigelaar-Klootwijk, 'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen, een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam, 1 september 2013.
- Vakstudie Successiewet, commentaar bij artikel 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, online laatst bijgewerkt op 2 september 2018.
- Vakstudie Successiewet, commentaar bij artikel 35c Successiewet 1956, online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018.
- Vakstudie Successiewet, commentaar bij artikel 35e Successiewet 1956, online, laatst bijgewerkt op 2 september 2018.
- Vakstudie Nieuws, Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob, V-N 2018/59.11.
- Van Solinge & Nieuwe Weme, Asser 2-IIa, Kluwer 2013/267.
- Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2016/58.5.
- R.L.M.C. Janssen, 'Preferente aandelen en bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', PE-Tijdschrift voor bedrijfsopvolging 2013/1.

Regelgeving en parlementaire stukken

Kamerstukken

- Kamerstukken I 2016/2017, 34552-34545.
- Kamerstukken II 1983/1984, 18 226, nr. 3.
- Kamerstukken II 1983/1984, 17 553, nr. 17.
- Kamerstukken II 1987/1988, 20 588, nr. 3.
- Kamerstukken II 1997/1998, 25 688, nr. 3.
- Kamerstukken II 2000/2001, 27 789, nr. 1.
- Kamerstukken II 2001/2002, 28 015, nr. 3.
- Kamerstukken II 2004/2005, 29 767, nr. 14.
- Kamerstukken II 2004/2005, 29 767, nr. 36.
- Kamerstukken II 2004/2005, 29 767, nr. 44.
- Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 3.
- Kamerstukken II 2008/2009, 31 930, nr. 9,
- Kamerstukken II 2009/2010, 31 930, nr. 10.
- Kamerstukken II 2015/2016, 34307, nr. 12, V-N 2016/14.16.
- Kamerstukken II 2016/2017, 34553, nr 3.

Besluiten

- Besluit Staatssecretaris van Financiën 17 december 2009, nr. DB 2009-175, Stcrt. 2009, nr. 20619.

- Besluit staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Stcrt. 2013, 2175 en V-N 2013/8.17.
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, nr. 2018-27139.

Brieven

- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906

Overige

- Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *de warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000.
- Toelichting Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20619.

Jurisprudentie

- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 30 november 2018, nr. AWB – 117, 677.
- Hof Arnhem 19 juni 1961, 258/1961, ECLI:NL:GHAMS:1961:AY0006.
- Hof Den Bosch 28 februari 1964, 258/1963, ECLI:NL:GHSHE:1964:AX8285.
- Hof Amsterdam 19 december 2008, nr 07/00919, VN 2009/23.19.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juni 2016, nr. 15/00379, ECLI:NL:GHARL:2016:4548, V-N 2016/43.16.
- Hof 's-Hertogenbosch 3 februari 2017, nr. 16/00441, V-N 2017/37.25.
- Hof Den Haag 19 juli 2017, nr. BK-16/00373, V-N 2017/62.20.
- Hof Den Haag 3 april 2018, nr. BK-17/00030, V-N 2018/44.10.
- Hoge Raad 10 februari 1960, nr. 14163, BNB 1960/123).
- Hoge Raad 2 juni 2006, nr. 41552, V-N 2006/35.16.
- Hoge Raad 22 april 2016, nr. 15/02845, V-N 2016/24.3.
- Hoge Raad 15 december 2017, nr. 17/02814, ECLI:NL:HR:2017:3139, V-N 2018/2.25.