

Een onderzoek naar het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956

“Wat kan er beter?”



Naam:	D. (Dennis) Sweere
SNR:	1273243
Studie:	Master Fiscale Economie
Faculteit:	Tilburg School of Economics and Management
Begeleider:	mr.dr. M.J. Hoogeveen
Hoogleraar:	prof.mr. I.F.J.A. van Vijfeijken
Datum:	14 oktober 2021

Voorwoord

Het heeft wat tijd gekost, maar voor u ligt hij dan eindelijk, het sluitstuk van mijn studietijd in Tilburg. De masterscriptie ter afronding van de studie Fiscale Economie. De bron van stress en hoofdpijn, maar vooral ook een bevestiging voor mij dat het fiscale vakgebied mij enorm aanspreekt en veel plezier brengt.

Voor deze scriptie heb ik onderzoek gedaan naar het voortzettingsvereiste bij de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet. Ik heb gekeken in hoeverre het huidige voortzettingsvereiste bijdraagt aan het nastreven van het doel dat de wetgever heeft bij de bedrijfsopvolgingsregeling en of dit voortzettingsvereiste wellicht verbeterd kan worden, bijvoorbeeld door te kijken naar bedrijfsopvolgingsregelingen in andere Europese landen. De reden dat ik bij dit onderwerp terecht ben gekomen is tweeledig:

Als eerste mijn interesse in de bedrijfsopvolgingsproblematiek in het algemeen, welke al vroeg tijdens de studie ontstond en versterkt is door het keuzevak 'Bedrijfsopvolging voor familiebedrijven', waarbij Mascha Hoogeveen, haar collega's en de sprekers uit de praktijk de studenten enorm veel hebben bijgebracht omtrent de dynamische en veelomvattende problematiek bij bedrijfsoverdrachten.

Ten tweede wilde ik graag schrijven over een onderwerp wat in de praktijk speelt en waarbij mijn onderzoek (een aanzet tot) een oplossing voor een probleem zou zijn. Mijn bron voor inspiratie hiertoe was Lenny Blaakman, Directeur fiscaal en specialist DGA en familiebedrijven bij Van Oers. Zij gaf aan in de praktijk regelmatig situaties voorbij te zien komen waarin het voortzettingsvereiste een onwenselijke of beperkende uitwerking had. Ik wil haar dan ook via deze weg nogmaals danken voor de inspiratie en de tijd die zij voor mij vrij heeft gemaakt.

Graag wil ik daarnaast mijn dank uitten aan Mascha Hoogeveen, mijn begeleidster gedurende het scriptietraject, voor haar ideeën en constructieve feedback. Zij wist mij met haar kritische blik regelmatig weer scherp te krijgen op momenten dat ik zaken over het hoofd zag.

Ook mijn vrienden en familie verdienen uiteraard een woord van dank. In de eerste plaats mijn familie, met mijn ouders in het bijzonder, voor hun onvoorwaardelijke steun en de interesse die zij hebben getoond gedurende mijn studietijd. Daarnaast wil ik mijn vrienden bedanken voor de prachtige momenten die we samen mee hebben mogen maken in de afgelopen jaren.

Utrecht, oktober 2021.

Inhoudsopgave

Voorwoord	I
Inhoudsopgave	II
1. Inleiding	1
1.1 Aanleiding	1
1.2 Relevantie van het onderzoek	4
1.2.1 Maatschappelijke relevantie	4
1.2.2 Wetenschappelijke relevantie	5
1.3 Probleemstelling en deelvragen	5
1.3.1 Hoofdvraag	5
1.3.2 Deelvragen	6
1.4 Theoretisch kader en onderzoeksmethode	6
1.4.1 Wettelijk kader	6
1.4.2 Onderzoeksmethode	6
1.5 Afbakening	7
1.6 Opzet	8
2. Bedrijfsopvolgingsregeling (artikel 35b e.v. Successiewet 1956)	9
2.1 Geschiedenis van de BOR	9
2.2 Systematiek van de BOR	11
2.3 Voorwaarden bij toepassing	12
2.3.1 Kwalificerend ondernemingsvermogen	12
2.3.2 Bezitsvereiste	13
2.3.3 Voortzettingsvereiste	14
2.4 Doel en rechtvaardigingsgrond van de BOR	14
2.5 De reële bedrijfsopvolging	15
2.6 Tussenconclusie	17
3. Het voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956	18
3.1 Het voortzettingsvereiste	18
3.1.1 Ratio en geschiedenis van het voortzettingsvereiste	18
3.1.2 Werking artikel 35e Successiewet 1956 in het kort	20
3.2 Voortzettingsvereiste in de winstsfeer	20
3.3 Voortzettingsvereiste in de aanmerkelijkbelangsfeer	22
3.4 Uitzonderingen volgens artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting	24
3.5 Toetsing voortzettingsvereiste	26
3.5.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid	26
3.5.2 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	27

3.6	Tussenconclusie	29
4.	<i>Het voortzettingsvereiste in Spanje en in Duitsland</i>	30
4.1	Spanje.....	30
4.1.1	Het Spaanse voortzettingsvereiste.....	30
4.1.2	Mogelijke implementatie in Nederlandse wetgeving.....	32
4.1.3	Toetsing aan kwaliteitseisen.....	33
4.2	Duitsland	35
4.2.1	Het Duitse voortzettingsvereiste	35
4.2.2	Mogelijke implementatie in de Nederlandse wetgeving.....	37
4.2.3	Toetsing aan kwaliteitseisen.....	39
4.3	Tussenconclusie	40
5.	<i>Alternatieve waarborgen voor een reële bedrijfsopvolging</i>	42
5.1	Onbeperkte voortzettingstermijn.....	42
5.2	Géén harde voortzettingstermijn	43
5.3	Vermogenstoets bij verkrijger	45
6.	<i>Conclusie en aanbevelingen</i>	47
6.1	Inleiding.....	47
6.2	Deelconclusies	47
6.2.1	Doel van de regeling en definitie van een reële bedrijfsoverdracht	47
6.2.2	Toetsing van het huidige voortzettingsvereiste	48
6.2.3	Spanje en Duitsland.....	49
6.2.4	Alternatieve waarborgen voor een reële bedrijfsopvolging.....	49
6.3	Beantwoording hoofdvraag.....	50
6.4	Aanbevelingen voor vervolgonderzoek	51
7.	<i>Lijst van geraadpleegde bronnen</i>	52
	Boeken en artikelen (alfabetisch)	52
	Parlementaire stukken (chronologisch)	53
	Wet- en regelgeving	53
	Jurisprudentie (chronologisch)	54
	Spaanse en Duitse wet- en regelgeving.....	54
	Overige bronnen	54

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Begin 2020 drong een nieuwe en onbekende vijand de Nederlandse maatschappij binnen: COVID-19, in de volksmond beter bekend als het 'coronavirus'. Naast de impact die dit virus had (en nog steeds heeft) op de gezondheid van de bevolking, kreeg ook een groot deel van de Nederlandse economie een flinke dreun te verwerken. Bedrijven in veel sectoren zagen hun omzet kelderen en daarbij de winsten verdampen, met alle gevolgen van dien.

De Nederlandse overheid kwam met legio tegemoetkomingen en steunmaatregelen voor de getroffen sectoren. Enkele voorbeelden hiervan zijn de NOW, TOZO en TOGS.¹ Daarnaast bestaat er de mogelijkheid om bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 2019 reeds rekening te houden met het verwachte verlies van 2020 door een 'coronareserve' te vormen. Verder is er ook in het Belastingplan 2021 rekening gehouden met het stimuleren van het herstel van de economie, onder meer door de Baangerelateerde Investeringskorting (BIK),² welke overigens recent weer is geschrapt omdat na een informele toetsing bleek dat er vanuit EU-perspectief bezien sprake zou kunnen zijn van verboden staatssteun als gevolg van deze regeling.³

De bovengenoemde regelingen slagen er al dan niet in om de pijn te verzachten voor de ondernemers. Desondanks zijn er veel bedrijven waarvoor de gevolgen van het coronavirus een te grote negatieve impact hebben, met als gevolg dat deze bedrijven sterk zullen moeten reorganiseren of, in het ergste geval, niet aan een faillissement kunnen ontkomen.

Vooraf dit laatste is erg vervelend, in de eerste plaats voor de ondernemer, maar natuurlijk ook voor de werknemers, toeleveranciers, klanten en de Nederlandse economie in het algemeen. Er bestaat hiernaast echter nog een specifiek geval waarin een faillissement voor de ondernemer een zure nasmaak krijgt, namelijk de situatie waarin een ondernemer recentelijk het bedrijf heeft voortgezet met toepassing van de zogeheten bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting (BOR).⁴

Het doel van de BOR is volgens de wetgever het voorkomen van een belemmering van de voortzetting van de economische bedrijvigheid van de onderneming door de verschuldigdheid

¹ Overzicht vergelijk of combineer NOW, Tozo en TOGS, Rijksoverheid, 28 april 2020.

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2020/04/28/tegemoetkoming-inkomsten-en-salarissen>.

² Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 15.

³ Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 87.

⁴ Artikel 35b e.v. Successiewet 1956.

van schenk- of erfbelasting als gevolg van een reële bedrijfsoverdracht.⁵ Om te verzekeren dat enkel reële bedrijfsoverdrachten gefacilieerd worden, is bij toepassing van de BOR (onder meer) de voorwaarde opgenomen dat de onderneming voor minimaal vijf jaar wordt voortgezet door de verkrijger.⁶ Als de ondernemer binnen de gestelde termijn niet meer aan deze voortzettingsvoorwaarde voldoet, wordt de verleende faciliteit volledig ingetrokken en zal de verkrijger alsnog schenk- of erfbelasting verschuldigd zijn.⁷

In een 'normale' economische situatie is het voortzettingsvereiste voor de gemiddelde bedrijfsopvolger geen reden voor hoofdpijn, desalniettemin kunnen er vraagtekens geplaatst worden bij de juistheid van een harde termijn. Dit wordt in de literatuur, bijvoorbeeld door Hoogeveen en De Beer, dan ook gedaan.⁸ Dit discussiepunt is naar mijn mening door de economische gevolgen van COVID-19 echter nog meer van belang geworden, aangezien de kans op een faillissement aanzienlijk groter is geworden. Door een faillissement zal de verkrijger namelijk niet aan de voorwaarde kunnen voldoen en wordt de verleende vrijstelling derhalve ingetrokken. Hij krijgt op dat moment een belastingaanslag opgelegd ter hoogte van grofweg 10 – 40 procent van de waarde van de onderneming (ten tijde van verkrijging). Het spreekt voor zich dat menig (voormalig) ondernemer hierdoor in nog grotere financiële problemen zal komen. Uiteraard is het zo dat er door het faillissement geen sprake meer is van een reële bedrijfsopvolging volgens de huidige definitie van de wetgever, maar ik deel op dit punt de mening van De Beer dat een voortzetter die naar eer en geweten voortzet ook in geval van faillissement een reële bedrijfsopvolger is.⁹

Naast situaties waarin sprake is van een faillissement, leiden ook herstructureringen mogelijk tot problemen voor de toepassing van het voortzettingsvereiste. Bij de diverse reorganisatieroutes dient namelijk de geruisloze variant toegepast te worden, terwijl dit niet per definitie wenselijk hoeft te zijn. Daarnaast is het vereist dat het belang van de bedrijfsopvolger gedurende de voortzettingsperiode in economische zin niet mag afnemen.¹⁰ Deze beperkingen zijn opvallend te noemen, aangezien het allerm minst ondenkbaar is dat een bedrijfsopvolger in de eerste jaren dat hij of zij aan het roer staat de wens heeft of de harde economische noodzaak ziet om de ondernemingsstructuur grondig aan te passen en te herorganiseren, of dat hij met een compagnon in zee gaat om de onderneming verder uit te breiden.

⁵ Kamerstukken II 2008/09, 31 390, nr. 3, p. 4.

⁶ Artikel 35e Successiewet 1956.

⁷ Artikel 35b, lid 6 Successiewet 1956.

⁸ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', TFO 2019/160.5.

⁹ A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', WFR 2015/1319, onderdeel 8.2.

¹⁰ *Cursus Belastingrecht (Schenk- en Erfbelasting)*, onderdeel S&E.11.4.0 Voortzettingsvereisten (online, actueel t/m 21-01-2020).

Overigens brengt het huidige voortzettingsvereiste niet alleen maar ellende met zich mee. De termijn van vijf jaar kan zeker gezien worden als een goed middel om ‘het kaf van het koren te scheiden’ en er derhalve voor te zorgen dat de BOR enkel door reële bedrijfsopvolgers toegepast wordt.

Hoe dan ook rijst de vraag of het voortzettingsvereiste van artikel 35e Successiewet 1956 momenteel juist is geformuleerd om aan de doelstelling van de wetgever te voldoen,¹¹ of dat er mogelijke verbeteringen te implementeren zijn en zo ja, wat deze verbeteringen dan in zouden kunnen houden. Hiertoe is het mijns inziens interessant om een vergelijking te maken tussen de Nederlandse regeling en die in andere Europese landen. Meer specifiek wil ik mij hierbij richten op de Spaanse en Duitse wetgeving rondom de fiscale facilitering van bedrijfsoverdrachten krachtens schenking of vererving.

In Spanje heeft zich namelijk reeds een soortgelijke discussie omtrent het voortzettingsvereiste afgespeeld, hetgeen heeft geleid tot een aanpassing van dit vereiste.¹² Voor deze wijziging gold aldaar een soortgelijk voortzettingsvereiste als in Nederland, waarbij de verkregen onderneming praktisch niet mocht veranderen. Bij de wijziging is bepaald dat de omvang van de verkrijging gelijk moet blijven, maar dat de onderneming of onderdelen hiervan wel verkocht mogen worden zolang er met het verkregen geld maar nieuwe ondernemingsactiviteiten worden ontplooid of aangekocht.

De Duitse wetgeving is interessant om te bekijken vanwege de behoorlijk specifieke, maar op het eerste oog wel doelmatige variant van het voortzettingsvereiste. Deze bestaat uit twee onderdelen, te weten een onderdeel dat vergelijkbaar is met het Nederlandse voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956¹³ en een onderdeel dat eist dat de totale loonsom van de onderneming grofweg gelijk blijft, om de werkgelegenheid in stand te houden.¹⁴

Naast het toetsen van het huidige Nederlandse voortzettingsvereiste zal er in dit onderzoek derhalve geanalyseerd worden of en in hoeverre de Nederlandse wetgever lering zou kunnen trekken uit de voornoemde buitenlandse voortzettingsvereisten. Verder zal er onderzocht worden of de ‘realiteit’ van de bedrijfsoverdracht ook op een andere wijze dan met een voortzettingsvereiste kan worden getoetst. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het mee laten wegen van het motief van de bedrijfsopvolger: In hoeverre is het op het moment van verkrijging zijn bedoeling en intentie om de onderneming voort te zetten? Deze ‘wil’ om

¹¹ Het faciëren van een reële bedrijfsoverdracht.

¹² Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, onderdeel III 1.2.d.

¹³ §13a lid 5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹⁴ §13a lid 11 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

voort te zetten is bijvoorbeeld voor ondernemers in de winstsfeer ten aanzien van toepassing van de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting¹⁵ van belang.

1.2 Relevantie van het onderzoek

1.2.1 Maatschappelijke relevantie

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 staat al een aantal jaar onder druk en maakt regelmatig deel uit van de politieke agenda. De faciliteit zou te ruim en te begunstigend zijn. Ondernemingsvermogen is namelijk één van de weinige vermogensvormen waarvoor een dermate uitgebreide fiscale faciliteit bestaat ten aanzien van schenken of vererven, zodanig dat zelfs sprake kan zijn van een volledig vrijgestelde verkrijging door de erfgenaam of de begunstigde van de schenking. Bij invoering van de faciliteit voor de schenk- en erfbelasting met ingang van 1998 gaf de wetgever als reden aan dat het onwenselijk was dat ondernemingen verkocht of gestaakt zouden worden, in plaats van overgedragen zouden worden aan een volgende generatie:

‘Wanneer een onderneming door vererving overgaat op de erfgenamen en door één of meer van hen wordt voortgezet, kan het verschuldigde successierecht tot financiële problemen leiden die de continuïteit van de onderneming zouden kunnen aantasten. Die problematiek speelt ook ingeval een ondernemer zich uit de zaken terugtrekt en de onderneming schenkt aan een of meer opvolgers. In dat geval is schenkingsrecht verschuldigd. Vanuit het algemeen sociaal-economisch belang is het onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit’.¹⁶

Bij de laatste grote wijziging van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 in 2010, gaf de wetgever aan dat verkrijgers van ondernemingsvermogen voor het betalen van de schenk- of erfbelasting gelden zouden moeten onttrekken aan de onderneming. De huidige fiscale faciliteit is er volgens de wetgever om te voorkomen dat door voornoemd verschijnsel de continuïteit van de onderneming (en dus ook onder meer de werkgelegenheid) in gevaar zou komen.¹⁷

¹⁵ Artikel 3.63 en 3.64 Wet inkomstenbelasting 2001.

¹⁶ Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 7.

¹⁷ Kamerstukken II 2008/09, 31 390, nr. 3, p. 4.

1.2.2 Wetenschappelijke relevantie

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 is een kostbare vrijstelling voor de overheid. Toch blijkt uit de literatuur dat de overheid nauwelijks onderzocht heeft waar de vrijstelling precies voor nodig is.¹⁸ Het ontbreken van een goede rechtvaardiging voor bepaalde keuzes op het gebied van wetgeving kan leiden tot willekeur.

Aangezien ik mij met dit onderzoek enkel richt op het voortzettingsvereiste, zal de rechtvaardiging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit an sich niet uitgebreid worden bekeken. Ik ga ervan uit dat de oorspronkelijke doelstelling van de wetgever als voldoende rechtvaardig gezien kan worden. Waar ik mij wel op ga richten, is de vraag of het voortzettingsvereiste van artikel 35e Successiewet 1956 als waarborg voor de ‘realiteit’ van de bedrijfsoverdracht recht doet aan het doel dat de wetgever bij de bedrijfsopvolgingsregeling voor ogen had. Het is naar mijn mening namelijk van belang dat de kwaliteit van de fiscale wetgeving wordt gewaarborgd, en dat deze derhalve voldoet aan de gestelde doelen. Dit is noodzakelijk om te voorkomen dat er onnodige (dure) fiscale tegemoetkomingen in de wet worden opgenomen, die geen gerechtvaardigd doel vertegenwoordigen. De methodiek hierbij zal verder toegelicht worden onder paragraaf 1.4.

1.3 Probleemstelling en deelvragen

1.3.1 Hoofdvraag

De hiervoor uiteengezette aanleiding leidt tot de volgende hoofdvraag:

‘In hoeverre draagt het huidige voortzettingsvereiste in artikel 35e Successiewet 1956 bij aan het behalen van het doel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in artikel 35b e.v. Successiewet 1956 en welke aspecten van buitenlandse voortzettingsvereisten bij bedrijfsopvolging zouden in de Successiewet 1956 kunnen worden geïmplementeerd om de kwaliteit van de voorwaarde te verbeteren en deze derhalve beter het doel van de wetgever te laten behalen?’

¹⁸ Onder andere: M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 29.

1.3.2 Deelvragen

Om tot een beantwoording van bovenstaande vraag te komen, dienen de volgende deelvragen behandeld te worden:

- Wat zijn de hoofdlijnen van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 en met welke reden is de regeling ingevoerd?
- Hoe kan een reële bedrijfsoverdracht worden gedefinieerd?
- Wat is de functie van het voortzettingsvereiste ten aanzien van het waarborgen van toepassing van de faciliteit volgens de doelstelling van de wetgever en slaagt zij daar in haar huidige vorm in?
- Hoe is het Spaanse equivalent van het voortzettingsvereiste vormgegeven in de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?
- Hoe is het Duitse equivalent van het voortzettingsvereiste vormgegeven in de Erbschaftsteuergesetz?
- Op welke manier kunnen de Spaanse en Duitse wetgeving als inspiratie worden gebruikt voor een aanpassing van het Nederlandse voortzettingsvereiste om meer recht te doen aan de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling?
- Welke alternatieve vereisten om de 'realiteit' van de bedrijfsoverdracht te waarborgen zouden in de Successiewet 1956 geïmplementeerd kunnen worden ter (gedeeltelijke) vervanging van het huidige voortzettingsvereiste?

1.4 Theoretisch kader en onderzoeksmethode

1.4.1 Wettelijk kader

Zoals reeds aangegeven zal er onderzoek gedaan worden naar het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956. Het wettelijk kader van deze faciliteit is opgenomen in hoofdstuk 3A van de Successiewet 1956, onder artikel 35b tot en met 35f van die wet. Het voortzettingsvereiste is beschreven in artikel 35e Successiewet 1956 en is nader uitgewerkt in artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

1.4.2 Onderzoeksmethode

1.4.2.1 Toetsingskader

Zoals reeds aangegeven in paragraaf 1.2.2 zal ik gaan beoordelen in hoeverre het voortzettingsvereiste bijdraagt aan de rechtvaardigheid van de bedrijfsopvolgingsregeling. Een goede leidraad bij deze beoordeling kan gevonden worden in de nota 'Zicht op

wetgeving'.¹⁹ Hierin is een zestal kwaliteitseisen opgenomen waaraan wetgeving moet voldoen om kwalitatief goed te zijn. Deze luiden als volgt:

- Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
- doeltreffendheid en doelmatigheid;
- subsidiariteit en evenredigheid;
- uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
- onderlinge afstemming
- eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Voor de beoordeling van het voortzettingsvereiste zijn mijns inziens vooral de criteria *doeltreffendheid en doelmatigheid* en *uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid* van belang. Het eerstgenoemde is van belang omdat het voortzettingsvereiste een middel is om een bepaald doel te bereiken, de realiteit van de bedrijfsoverdracht waarborgen. Daarnaast is het van belang dat de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van voldoende niveau zijn, vanwege het (relatief) grote budgettaire beslag van de bedrijfsopvolgingsregeling op de Nederlandse schatkist.²⁰ Oneigenlijk gebruik van de regeling dient ook voorkomen te worden. Het huidige voortzettingsvereiste, alsmede de alternatieven die in dit onderzoek voorgesteld zullen gaan worden, zullen getoetst worden aan voornoemde criteria.

1.4.2.2 Rechtsvergelijking Nederland – Spanje en Nederland – Duitsland

Naast de toetsing aan de kwaliteitseisen zal er een rechtsvergelijkend onderzoek worden gedaan naar de overeenkomsten en verschillen tussen de Nederlandse, Spaanse en Duitse voortzettingsvereisten. Hiermee wordt beoogd een oplossing te vinden voor de problematiek in de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling. Zoals eerder aangegeven is het Spaanse voortzettingsvereiste namelijk reeds aangepast, nadat dit lange tijd zorgde voor discussie. In Duitsland kent men een andere benadering, welke eveneens als inspiratie voor Nederland zou kunnen dienen.

1.5 Afbakening

In dit onderzoek zal, zoals al is aangegeven, hoofdzakelijk aandacht worden besteed aan het voortzettingsvereiste voor zover dat ziet op het in stand houden van de onderneming in de inkomstenbelasting- of vennootschapsbelastingfeer. De overige vereisten van de bedrijfsopvolgingsregeling, zoals bijvoorbeeld het bezitsvereiste uit artikel 35d Successiewet

¹⁹ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2.

²⁰ Begroot op 459 miljoen in 2021, vergelijkbaar met het budgettaire beslag voor bijvoorbeeld de Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek of de korting op de bijtelling voor privégebruik van nulemissieauto's. Bron: Kamerstukken II, 2020/21, 35 570, nr. 2, p. 115-116.

1956, welke vereist dat het ondernemingsvermogen gedurende één of vijf jaar in bezit is geweest van respectievelijk de erflater of de schenker om voor de faciliteit in aanmerking te komen, zullen grotendeels buiten beschouwing worden gelaten. Daarnaast wordt, zoals in paragraaf 1.2.2 is aangegeven, de rechtvaardigheid van de bedrijfsopvolgingsregeling niet in twijfel getrokken. Deze zal overigens wel worden toegelicht in paragraaf 2.4.

Dit onderzoek wordt derhalve gedaan vanuit het oogpunt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit reeds is verleend en het voortzettingsvereiste er enkel nog voor kan zorgen dat de faciliteit ingetrokken wordt.

1.6 Opzet

In hoofdstuk 2 zullen de hoofdlijnen van de bedrijfsopvolgingsregeling uit artikel 35b e.v. Successiewet 1956 uiteengezet worden en zal het doel dat de wetgever voor ogen had bij invoer van de faciliteit nader worden toegelicht. Daarnaast zal er onderzocht worden hoe een reële bedrijfsoverdracht gedefinieerd kan worden. Hiermee worden de eerste twee deelvragen uit paragraaf 1.3.2 beantwoordt.

In hoofdstuk 3 wordt het huidige voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956 nader bekeken. Hierbij zal vooral worden ingegaan op haar *doelmatigheid en doeltreffendheid* en de *uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*. Steeds zal hierbij het waarborgen van de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling als belangrijkste ‘taak’ van het voortzettingsvereiste het uitgangspunt zijn. Deze analyse zal leiden tot een beantwoording van de derde deelvraag uit paragraaf 1.3.2.

Vervolgens komen in hoofdstuk 4 de rechtsvergelijkingen tussen Nederland en Spanje en Nederland en Duitsland aan bod. Hiertoe zullen eerst de voortzettingsvereisten van de betreffende landen uiteengezet worden, om vervolgens te bekijken of en in hoeverre elementen uit de wetgeving van deze landen overgenomen zouden kunnen worden teneinde het Nederlandse voortzettingsvereiste te verbeteren. Deze voorgestelde wijzigingen zullen tevens getoetst worden volgens het toetsingskader zoals dat is omschreven in paragraaf 1.4.2.1 Na dit hoofdstuk zullen de vierde, vijfde en zesde deelvraag beantwoord zijn.

In het vijfde hoofdstuk zal nog ingegaan worden op alternatieve methoden om de realiteit van de bedrijfsoverdracht te waarborgen, bijvoorbeeld zonder een harde voortzettingstermijn in de wetgeving op te nemen. Hiermee wordt de laatste deelvraag beantwoord.

Tenslotte wordt in het laatste hoofdstuk een conclusie gevormd om daarmee de hoofdvraag uit paragraaf 1.3.1 te kunnen beantwoorden. Verder zal ik in dit hoofdstuk enkele concrete aanbevelingen doen ten aanzien van de wijziging of vervanging van het voortzettingsvereiste.

2. Bedrijfsopvolgingsregeling (artikel 35b e.v. Successiewet 1956)

Alvorens het voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956 te kunnen analyseren, is het van belang om de bedrijfsopvolgingsregeling an sich te begrijpen. Daarnaast is het noodzakelijk om het doel van de regeling duidelijk te hebben, aangezien er later in deze scriptie onderzocht gaat worden of het voortzettingsvereiste erin slaagt om dit doel te waarborgen.

Tenslotte zal uiteengezet worden wat over het algemeen gezien kan worden als een 'reële' bedrijfsopvolging.

2.1 Geschiedenis van de BOR

De eerste verschijningsvorm van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij schenking of vererving is te vinden in het oude artikel 59a Successiewet 1956. Deze faciliteit werd opgenomen in de Wet naar aanleiding van een onderzoek van de Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf uit 1984. De wetgever onderbouwde de invoering met de motivering dat mogelijke financiële knelpunten door verschuldigde belasting bij bedrijfsoverdrachten in die sector zoveel als mogelijk weg dienden worden te genomen.²¹ De ratio van de faciliteit was dus het waarborgen van de continuïteit van ondernemingen die bij een overdracht door schenking of vererving betrokken zijn.²²

De tegemoetkoming vanuit de wetgever bestond destijds nog uit een betalingsregeling van vijf (en later tien) jaar, waarbij geen rente verschuldigd was.²³ De betalingsregeling werd niet verstrekt indien er voldoende vrije middelen waren om de verschuldigde belasting te betalen.²⁴

In 1990 werd voornoemde betalingsregeling verplaatst van de Successiewet 1956 naar de Invorderingswet 1990.²⁵ De wetgever was van mening dat de faciliteit daar beter ondergebracht kon worden. Deze gedachtegang kan ik volgen, aangezien de regeling zoals die opgenomen was in artikel 59a geen vermindering van de belastingschuld opleverde, maar enkel voor uitstel zorgde en derhalve zag op de wijze van invordering. Overigens werd in 1998 de betalingsregeling uitgebreid en werd er daarnaast een kwijtschelding geïntroduceerd.²⁶

²¹ Kamerstukken II, 1983/84, 18 226, nr. C.

²² A. de Haan, 'De bedrijfsopvolgingsregeling: stimulering of grondslagversmallig?', FED 2009/81.

²³ Kamerstukken II 1983/84, 17 553, nr. 17, p. 2.

²⁴ Kamerstukken II 1983/84, 18 226, nr. 3. p. 3 en 4.

²⁵ Invoeringswet IW 1990 van 30 mei 1990 (Stb. 1990, 221) & Uitv. Besl. IW 1990 van 30 mei 1990 (Stb. 1990, 223).

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

Deze kwijtschelding zag op de belasting welke verschuldigd was over het ondernemingsvermogen, welke voor 25 procent werd kwijtgescholden.

Ook bij voornoemde faciliteit in de Invorderingswet werd het waarborgen van de continuïteit van de onderneming als belangrijkste onderbouwing genoemd.²⁷ Overigens is zowel bij deze faciliteit als bij invoering van artikel 59a de ratio niet uitvoerig onderbouwd waarom deze noodzakelijk werden bevonden door de wetgever.

In 1999 heeft toenmalig staatssecretaris van Financiën, Willem Vermeend, de onderzoeksgroep 'Moltmaker' samengesteld, vernoemd naar de leider van deze groep. Deze werkgroep kreeg van het kabinet de opdracht om de Successiewet 1956 door te lichten, en aanbevelingen te doen aan de regering. De werkgroep kwam tot de conclusie dat de Successiewet 1956 op veel punten aandacht behoeft, onder meer op het gebied van de faciliteit voor bedrijfsopvolging. Zo gaf de werkgroep onder meer de aanbeveling om de going-concernwaarde van de onderneming als grondslag voor de belastingheffing te gebruiken, een 25 procent reductie van het ondernemingsvermogen toe te passen en een rentedragend uitstel van maximaal tien jaar voor schenk- en erfbelasting te verlenen, voor zover deze belasting verschuldigd was over ondernemingsvermogen. Er werd tevens aanbevolen om de faciliteit enkel van toepassing te verklaren indien er werd voldaan aan een tweetal cumulatieve vereisten, namelijk dat er sprake was van een objectieve onderneming in de nalatenschap (of schenking) en dat de verkrijger de verkregen onderneming gedurende minimaal vijf jaar voort zou zetten. Verder zouden er bij schenkingen nog aan extra eisen moeten worden voldaan, namelijk dat de schenker voor minimaal vijf jaar de onderneming heeft gedreven en dat hij ofwel ouder is dan 55 jaar, ofwel voor minimaal 45 procent arbeidsongeschikt is verklaard.²⁸

De wetgever sloeg het advies van de werkgroep niet in de wind, en paste per 1 januari 2002 de wet aan. Anders dan geadviseerd, werd de bedrijfsopvolgingsfaciliteit echter weer (terug) verplaatst van de Invorderingswet naar de Successiewet 1956, omdat deze nu volgens de wetgever weer beter in het heffingstraject zou passen dan in het invorderingstraject.²⁹ Per 1 januari 2002 was er bij schenking of vererving van ondernemingsvermogen sprake van een voorwaardelijke honderd procent vrijstelling over het verschil tussen de hogere liquidatiewaarde en de lagere going-concernwaarde van de betreffende onderneming. Daarnaast werd voor dertig procent van de going-concernwaarde een voorwaardelijke vrijstelling verleend. Deze vrijstelling liep uiteindelijk op tot 75 procent in 2007, naar

²⁷ Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 7.

²⁸ 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.

²⁹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p. 31.

aanleiding van een amendement op het Belastingplan 2005.³⁰ Voor de overige verschuldigde belasting bleef de uitstelregeling in de Invorderingswet zoals deze sinds 1990 gold in stand.

Ook bij deze grote wijziging van de faciliteit bleef de motivering van de wetgever omtrent de noodzaak ongewijzigd. Er werd wederom aangehaald dat het noodzakelijk is om te voorkomen dat er op korte termijn schenk- of erfbelasting verschuldigd is, om de continuïteit van de onderneming te waarborgen.³¹

In 2010 werden de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten opnieuw ingrijpend gewijzigd, waarbij de regeling zoals we die op het moment van schrijven nog steeds kennen tot stand is gekomen. Het onderscheid tussen schenken en vererven werd geschrapt en daarnaast werd gestreefd naar een rechtsvormneutrale regeling.³²

De ratio van de faciliteit per 1 januari 2010 is niet gewijzigd ten opzichte van voorgaande varianten. In de Memorie van Toelichting wordt opnieuw benoemd dat de kern van de regeling is dat deze ervoor moet zorgen dat reële bedrijfsoverdrachten niet belemmerd worden door schenk- of erfbelasting, vanwege het belang van de continuïteit van ondernemingen.³³

Verderop in deze paragraaf zal de systematiek van de regeling kort worden uiteengezet en worden de voorwaarden waaronder de faciliteit toegepast kan worden toegelicht.

2.2 Systematiek van de BOR

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zoals die sinds 2010 gelden zijn ondergebracht in artikel 35b e.v. Successiewet 1956. In dat artikel wordt de omvang van de voorwaardelijke vrijstelling beschreven, zoals die van toepassing is bij verkrijging van kwalificerend ondernemingsvermogen.³⁴ Op het moment van schrijven gelden vrijstellingen van:

- 100% van het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going-concern, indien eerstgenoemde hoger is;
- 100% van de waarde van de objectieve onderneming, voor zover deze waarde niet hoger is dan € 1.119.845;
- 83% van het deel van de waarde van de objectieve onderneming voor zover dit € 1.119.845 te boven gaat.

³⁰ Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 36.

³¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p. 47.

³² Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4 en 5.

³³ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4.

³⁴ Artikel 35c Successiewet 1956.

Het gedeelte van het ondernemingsvermogen dat na aftrek van voornoemde voorwaardelijke vrijstellingen nog overblijft, zal op verzoek van de verkrijger aangemerkt worden als geconserveerde waarde, als gevolg waarvan gedurende tien jaar uitstel van betaling wordt verleend.³⁵

De hiervoor benoemde vrijstellingen worden enkel verleend als de verkrijger daartoe uiterlijk bij het doen van de aangifte schenk- of erfbelasting een verzoek indient.³⁶

2.3 Voorwaarden bij toepassing

Zoals reeds aangehaald wordt de voorwaardelijke vrijstelling enkel toegekend indien er sprake is van kwalificerend ondernemingsvermogen. Daarnaast dient tevens door de erflater of schenker voldaan te worden aan het bezitsvereiste en dient de verkrijger te voldoen aan het voortzettingsvereiste.

2.3.1 Kwalificerend ondernemingsvermogen

In artikel 35c Successiewet 1956 is bepaald wat de wetgever verstaat onder kwalificerend ondernemingsvermogen. In beginsel wordt aangesloten bij de definities die gelden voor de Wet inkomstenbelasting 2001. Zo kan een objectieve onderneming, of een gedeelte daarvan, als bedoeld in artikel 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001 als ondernemingsvermogen voor toepassing van artikel 35b Successiewet 1956 worden aangemerkt. Hetzelfde geldt voor een medegerechtigdheid of een gedeelte hiervan, als bedoeld in artikel 3.3 lid 1 onderdeel a Wet inkomstenbelasting 2001. Een medegerechtigdheid kan echter alleen kwalificeren indien er sprake is van een rechtstreekse voortzetting van een door de erflater of schenker gedreven onderneming en de verkrijger tevens reeds (indirect) beherend vennoot is van de onderneming waarop de kwalificerende medegerechtigdheid betrekking heeft.³⁷

De voorwaardelijke vrijstelling uit artikel 35b Successiewet 1956 kan eveneens van toepassing zijn bij schenking of vererving van vermogensbestanddelen welke bij de schenker of erflater tot een aanmerkelijk belang zoals beschreven in afdeling 4.3 Wet inkomstenbelasting 2001 behoorden.³⁸ Overigens is hierbij wel van belang dat het desbetreffende lichaam waarin een aanmerkelijk belang gehouden wordt ofwel een onderneming drijft, ofwel houder is van een medegerechtigdheid.³⁹ Hierbij is het niet vereist dat de onderneming gedreven wordt door het lichaam waar direct belang in wordt gehouden, maar deze mag ook ondergebracht zijn in

³⁵ Artikel 35b, lid 2 Successiewet 1956 jo. artikel 25, lid 12 Invorderingswet 1990.

³⁶ Artikel 35b lid 1 en lid 7 Successiewet 1956.

³⁷ Artikel 35c, lid 2 en 3 Successiewet 1956.

³⁸ Artikel 35c, lid 1, onderdeel c Successiewet 1956.

³⁹ Artikel 35c, lid 1, onderdeel c, sub 1, Successiewet 1956.

een lichaam waar de erflater of schenker indirect een aanmerkelijk belang in houdt.⁴⁰ Verder kan een belang van meer dan 0,5 procent en minder dan vijf procent tevens als kwalificerend ondernemingsvermogen aangemerkt worden, indien dat belang bij een rechtsvoorganger groter was dan vijf procent en uitsluitend krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of een schenking gedaald is tot beneden de vijf procent.⁴¹

2.3.2 Bezitsvereiste

In artikel 35d Successiewet 1956 worden aanvullende eisen gesteld aan de erflater of schenker. In dit artikel heeft de wetgever voor de erflater een termijn gesteld van één jaar en voor de schenker een termijn van vijf jaren, waarin deze met betrekking tot het onder paragraaf 2.2.2.1 beschreven kwalificerend ondernemingsvermogen aan één van de volgende criteria moet voldoen:

- a. Hij of zij was gedurende de voor hem geldende periode ondernemer in de zin van artikel 3.4 of 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. Hij of zij was gedurende deze periode medegerechtigde volgens artikel 3.3 lid 1 onderdeel a Wet inkomstenbelasting 2001;
- c. Hij of zij was in de geldende periode aanmerkelijkbelanghouder in een lichaam dat de onderneming dreef, en deze onderneming was niet gedurende de periode van respectievelijk één of vijf jaar ingebracht in het lichaam.
- d. Hij of zij genoot gedurende de geldende periode resultaat uit een terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de in artikel 35c Successiewet 1956 bedoelde onderneming.

Overigens wordt voor het bezitsvereiste getracht uit te gaan van de economische realiteit en niet van de juridische huls waar de onderneming in onder is gebracht. Het is dus van belang dat de erflater of schenker de onderneming gedurende de voor hem geldende periode in economische zin heeft gedreven en het ondernemerschap in materiële zin in stand is gebleven.⁴² Bijvoorbeeld een inbreng in een bv, een terugkeer uit de bv of een juridische fusie⁴³ hebben niet direct een nadelige invloed op het bezitsvereiste, waarbij (meestal) wel van belang is dat de omzetting fiscaal geruisloos heeft plaatsgevonden. Dit heeft de Staatssecretaris aangegeven in de toelichting bij de invoering van artikel 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.⁴⁴

⁴⁰ Artikel 35c, lid 5, onderdeel a Successiewet 1956.

⁴¹ Artikel 35c, lid 5, onderdeel b Successiewet 1956.

⁴² Besluit Staatssecretaris van Financiën 17 december 2009, nr. DB 2009-175, Staatscourant. 2009, nr. 20619, p. 15-16.

⁴³ Zie voor alle situaties artikel 9, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁴⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën 17 december 2009, nr. DB 2009-175, Staatscourant. 2009, nr. 20619, p. 15-16.

2.3.3 Voortzettingsvereiste

In artikel 35e Successiewet 1956 is het voortzettingsvereiste opgenomen, waar de verkrijger gedurende een periode van vijf jaar aan dient te voldoen. Kort gezegd houdt dit vereiste in dat de verkregen onderneming niet vervreemd of gestaakt mag worden. Het voortzettingsvereiste zal verderop, in hoofdstuk 3, uitgebreid aan bod komen.

2.4 Doel en rechtvaardigingsgrond van de BOR

Zoals reeds eerder aangehaald wordt het bestaan van de bedrijfsopvolgingsregeling gerechtvaardigd met de overweging dat ondernemingen zonder een dergelijke regeling in hun voortbestaan belemmerd kunnen worden. Deze belemmering wordt hoofdzakelijk erkend in de situaties waarin de (zonder toepassing van de BOR) te betalen belasting uit het ondernemingsvermogen zou moeten worden onttrokken. Deze onttrekkingen van liquide middelen zouden desastreus zijn voor het voortbestaan van ondernemingen. Dit zou onwenselijke gevolgen opleveren voor de maatschappij, bijvoorbeeld op het gebied van werkgelegenheid en economische diversiteit.⁴⁵

Overigens zijn er vraagtekens te plaatsen bij de zorgen die door de wetgever geuit worden. Zo valt mijns inziens te betwijfelen of het wel zo een groot probleem is om liquiditeiten uit de onderneming te onttrekken om belasting te betalen, vooral als deze gelden overvloedig zijn. Hierbij kan een parallel getrokken worden met de situatie waarin een onderneming verkocht wordt. Kort voordat de koper de (aandelen in) de onderneming overneemt van de verkoper, wordt de onderneming vaak 'lichter' gemaakt door middel van een dividenduitkering. Hiermee worden overvloedige liquiditeiten uit de onderneming gehaald, hetgeen er over het algemeen niet voor zorgt dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt.

Ook de Raad van State uitte na de meest recente structurele aanpassing van de BOR per 1 januari 2010 haar twijfels omtrent de rechtvaardiging van een dergelijke ruime faciliteit.⁴⁶ Zij stelde zelfs dat de faciliteit in een dergelijke ruime vorm in strijd zou zijn met het gelijkheidsbeginsel, omdat voor andersoortige vermogensbestanddelen (zoals bijvoorbeeld kunst, waarbij het ook onwenselijk zou zijn deze te moeten verkopen) geen vrijstelling voor de schenk- of erfbelasting bestond.

De Hoge Raad heeft de BOR echter niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel bevonden.⁴⁷ Dat er sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen stelde zij echter wel vast, maar deze ongelijke behandeling kon gerechtvaardigd worden op basis van de reeds hiervoor

⁴⁵ Zie o.a. Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 2.

⁴⁶ Kamerstukken II, 2008/09, 31 930, nr. 4, p. 2-3.

⁴⁷ HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206.

beschreven rechtvaardigingsgrond voor de BOR. De Hoge Raad oordeelde hierbij tevens dat de faciliteit niet te ruim was vormgegeven. Deze uitspraak van de Hoge Raad werd bevestigd door het EHRM, welke tot dezelfde conclusie kwam.⁴⁸ Zoals eerder in paragraaf 1.2.2 aangegeven ga ik er voor dit onderzoek verder van uit dat de BOR voldoende gerechtvaardigd is.

2.5 De reële bedrijfsopvolging

Zoals al eerder aangegeven heeft de wetgever, laatstelijk bij de grote herziening van de bedrijfsopvolgingsregeling in 2010, beoogd om enkel *reële bedrijfsopvolgingen* te faciliteren.⁴⁹ Hierbij werd zelfs benadrukt dat er ‘niets minder, maar ook niets meer’⁵⁰ onder de vrijstelling zou moeten vallen.

De wetgever definieert een reële bedrijfsopvolging als volgt:

‘Een reële bedrijfsopvolging is in het wetsvoorstel gedefinieerd als een overdracht van een “onderneming” door een “ondernemer”, die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die de onderneming “als ondernemer voortzet”.’⁵¹

Als verder gekeken wordt naar de huidige wetgeving, kan aan de hand van de parlementaire behandeling nog verder uitgewerkt worden wat de wetgever voor ogen heeft staan bij een reële bedrijfsopvolging. Hieruit volgen een drietal criteria waar de overdrager en opvolger aan moeten voldoen. Voor de overdrager gelden het *betrokkenheidscriterium* en het *winstgerechtigheidscriterium*, voor de opvolger geldt het *opvolgingscriterium*.⁵²

Deze criteria houden het volgende in: de overdrager dient bij de over te dragen onderneming op beleidsniveau betrokken te zijn en hierbij invloed uit kunnen oefenen op de winstgevendheid van het bedrijf. Daarnaast dient hij uit hoofde van zijn (aandelen)bezit in de onderneming naar evenredigheid recht te hebben op de gemaakte winst. De opvolger dient na de overdracht de positie van de overdrager zoveel als mogelijk in te nemen op de hiervoor genoemde punten.

Wat hierbij buiten beschouwing blijft is het motief van zowel de overdrager als de voortzetter van de onderneming. Denk bijvoorbeeld aan een moeder op leeftijd die een onderneming heeft en haar (ondernemings)vermogen over wil dragen aan haar zoon. Haar zoon heeft

⁴⁸ EHRM 27 mei 2014, ECLI:NL:XX:2014:263.

⁴⁹ A.M.A. de Beer, *(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen*, WFR 2010/1242, p. 4.

⁵⁰ Kamerstukken II, 31 930, 2008/09, nr. 9, p. 17.

⁵¹ Kamerstukken II, 31 930, 2008/09, nr. 9, p. 17.

⁵² Ontleend aan: A.M.A. de Beer, *‘(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen’*, WFR 2010/1242, p. 5.

echter niet de intentie om de onderneming voort te zetten. Vanuit fiscale overwegingen schenkt moeder toch de aandelen aan haar zoon, maar blijft bestuurder van de vennootschap. Zoon voert geen werkzaamheden uit voor de onderneming, hij is enkel enig aandeelhouder. Na voltooien van de voortzettingstermijn van vijf jaar treedt moeder af als bestuurder en kiest de zoon ervoor om de aandelen te verkopen.

In het hiervoor geschetste voorbeeld zijn zowel de overdrager als de voortzetter zich ervan bewust dat overnemer niet het motief heeft om ondernemer te worden. Toch kan de bedrijfsopvolgingsregeling toegepast worden, omdat feitelijk aan de vereisten (kwalificerend ondernemingsvermogen, bezitsvereiste en voortzettingsvereiste) wordt voldaan. Desondanks is er mijns inziens geen sprake is van een reële bedrijfsopvolging. De bedrijfsopvolgingsregeling wordt niet conform de doelstelling van de wetgever toegepast.

De andere kant van het verhaal kan geschetst worden aan de hand van het volgende voorbeeld: Vader heeft een onderneming die actief is in de typemachine-branche. Hij heeft een dochter die het ondernemersbloed van vader heeft, zij wil derhalve graag het bedrijf overnemen. Vader gaat van zijn oude dag genieten en schenkt het ondernemingsvermogen aan zijn dochter. Zij zet vervolgens vol goede moed de onderneming voort. Na een jaar merkt ze echter dat de markt voor typemachines enorm gekrompen is, waardoor ze noodgedwongen moet besluiten om de activiteiten te staken en de resterende activa van de onderneming te verkopen. De opbrengst gebruikt ze echter direct om een nieuwe onderneming op te zetten, waar ook de werknemers van de typemachine-onderneming in dienst waren een baan aangeboden krijgen.

De dochter is in het hiervoor genoemde voorbeeld wél echt een ondernemer, en heeft de intentie om dit te blijven. Toch wordt in deze situatie de voorwaardelijke vrijstelling ingetrokken, omdat ze binnen vijf jaar staakt. Dat het vermogen feitelijk wel ondernemingsvermogen blijft, doet hier niet aan af.

Voor de definitie van *de* reële bedrijfsopvolging dient mijns inziens dan ook verder gekeken te worden dan de wetgever momenteel doet. Als gevolg hiervan is het voortzettingsvereiste te beperkend geformuleerd. Het motief op het moment van toepassing van de faciliteit en de intentie van de voortzetter zouden meegewogen moeten worden bij de beoordeling of de bedrijfsopvolgingsregeling al dan niet toegepast mag worden. Hiermee kunnen constructies zoals geschetst in het eerste voorbeeld hiervoor getackeld worden en worden belanghebbenden in situaties zoals in het tweede voorbeeld niet te beperkt. Uiteraard geldt hierbij wel dat er een bewijsprobleem ontstaat. Dit zou ondervangen kunnen worden door uit te gaan van misbruik, totdat het tegendeel bewezen is, hetgeen in reële situaties niet zo moeilijk zal zijn.⁵³ De uitwerking hiervan zal verder aan bod komen in hoofdstuk vijf.

⁵³ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', TFO 2019/160.5.

2.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is begonnen met een samenvatting van het ontstaan en de ontwikkeling van de faciliteiten voor schenk- en erfbelasting bij overdracht van een onderneming. Verder is er dieper ingegaan op het doel van de huidige regeling, het voorkomen van financiële belemmeringen bij het overdragen van ondernemingen door verschuldigde belastingen, waardoor de continuïteit van de onderneming in gevaar zou komen.

Tenslotte is er uiteengezet wat men onder een reële bedrijfsopvolging kan verstaan. Hierbij is duidelijk geworden dat de definitie van de wetgever wat mij betreft te feitelijk is geformuleerd, waardoor ook niet-reële overdrachten gefacilieerd worden, en bij reële overdrachten de voorwaardelijke vrijstelling kan worden ingetrokken. Om dit verschijnsel te ondervangen heb ik gesuggereerd om de definitie uit te breiden door ook het motief van belanghebbenden mee te wegen.

3. Het voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956

Het voortzettingsvereiste, in de wet vastgelegd onder artikel 35e Successiewet 1956, is zoals in paragraaf 2.2.2 reeds aangegeven één van de voorwaarden waaraan voldaan moet worden om de voorwaardelijke vrijstelling van schenk- of erfbelasting bij de verkrijging van ondernemingsvermogen in stand te laten. In dit hoofdstuk wordt het voortzettingsvereiste uiteengezet en worden er situaties geschetst waarin het voortzettingsvereiste problemen op kan leveren voor de verkrijger van ondernemingsvermogen. Daarnaast worden de uitzonderingen hierop bekeken, welke vastgelegd zijn in artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Dit betreffen situaties welke in beginsel zouden leiden tot een intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling, hetgeen de wetgever niet wenselijk achtte.⁵⁴

Vervolgens zal in worden gegaan op de doelmatigheid en doeltreffendheid, alsmede de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het vereiste. Steeds zal hierbij het waarborgen van een juiste toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling door alleen reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren als belangrijkste bestaansrecht van het voortzettingsvereiste het uitgangspunt zijn.

3.1 Het voortzettingsvereiste

3.1.1 Ratio en geschiedenis van het voortzettingsvereiste

In deze paragraaf wordt het verloop van het voortzettingsvereiste nader belicht aan de hand van de tijdlijn van de bedrijfsopvolgingsregeling zoals die beschreven is in paragraaf 2.1.

Reeds bij de totstandkoming van de oorspronkelijke bedrijfsopvolgingsregeling⁵⁵ was een voortzettingstermijn ten aanzien van de opvolger in de wet opgenomen. De gedachte hierachter was dat (het gedeelte van de) de belasting die onder toepassing hiervan niet direct betaald behoefde te worden, alsnog voldaan kon worden op het moment dat er liquiditeiten vrij kwamen door bijvoorbeeld een verkooptransactie of liquidatie van de onderneming.⁵⁶ Hiermee werd mijns inziens deels bijgedragen aan de ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling, aangezien het vervreemden of opheffen van een onderneming niet kan worden gezien als een reële bedrijfsopvolging.

Na verplaatsing van de bedrijfsopvolgingsregeling naar de Invorderingswet 1990, bleef het voortzettingsvereiste in stand. Er was bepaald dat de voorwaardelijke kwijtschelding definitief

⁵⁴ Toelichting bij Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, van 17 december 2009, nr. DB 2009-175, Staatscourant. 2009, nr. 20619, p. 15.

⁵⁵ Artikel 59a Successiewet 1956 (oud).

⁵⁶ Kamerstukken II 1983/84, 18 226, nr. 3, p. 4.

werd op het moment dat de voortzettingstermijn verstreken was, welke bij schenking en vererving respectievelijk tien en vijf jaar besloeg.⁵⁷

Ook de Werkgroep modernisering successiewetgeving, onder leiding van Moltmaker, vond een voortzettingsvereiste belangrijk om een reële bedrijfsopvolging te waarborgen. De werkgroep achtte het voortzettingsvereiste zelfs veel belangrijker dan het bezitsvereiste, laatstgenoemde werd in hun voorstel namelijk niet opgenomen.⁵⁸ Bij de verhuizing van de bedrijfsopvolgingsregeling terug naar de Successiewet 1956 per 1 januari 2002 werd het advies van Werkgroep Moltmaker dan ook ter harte genomen, en kwam er zowel bij schenking als bij vererving een verplichte voortzettingstermijn van vijf jaar.

Momenteel is het voortzettingsvereiste wettelijk vastgelegd in artikel 35e Successiewet 1956, en is er verdere uitwerking gegeven aan het vereiste in artikel 10 Uitvoeringsregeling schenken en erfbelasting. De ratio van het voortzettingsvereiste is overigens gelijk gebleven, namelijk het waarborgen van een reële bedrijfsopvolging en het hiermee voorkomen van misbruik van de bedrijfsopvolgingsregeling.⁵⁹ Hieruit blijkt dat de wetgever het voortzetten van een verkregen onderneming integraal onderdeel uit vindt maken van een bedrijfsopvolging, getuige de definitie in de wettekst.⁶⁰ Verder legt de wetgever nog de nadruk op het willen creëren van een rechtsvormneutrale regeling, door uitzonderingen op te nemen voor situaties waarin enkel de juridische huls van de overgedragen onderneming wijzigt.⁶¹

Hiernaast zijn tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel door Kamerlid Omtzigt vragen gesteld over hoe omgegaan wordt met een faillissement van de onderneming.⁶² De toenmalig staatssecretaris gaf aan dat er in het geval van een faillissement geen gevaar meer is dat de continuïteit van de onderneming door de belastingheffing in gevaar komt, en hij derhalve geen reden ziet om in die situatie een faciliteit te verlenen.⁶³ Opvallend hierbij is overigens dat de staatssecretaris aangeeft dat bij een doorstart na een faillissement de faciliteit niet ingetrokken hoeft te worden, zonder hier verder over uit te wijden.⁶⁴ Dit vind ik merkwaardig, aangezien een doorstart haast per definitie leidt tot een aanpassing van de (omvang van de) onderneming en/of tot een herstructurering. Door de faciliteit in stand te laten bij een doorstart na een faillissement, wordt mijns inziens deze situatie bevoordeeld ten opzichte van een situatie waarin om reguliere bedrijfseconomische redenen de omvang van de onderneming afslankt.

⁵⁷ Artikel 26, lid 10, Invorderingswet 1990 (oud).

⁵⁸ Werkgroep modernisering successiewetgeving onder leiding van Moltmaker, *De warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000, paragraaf 4.3 e.v.

⁵⁹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 103.

⁶⁰ Zie artikel 35b, lid 5, Successiewet 1956.

⁶¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 104.

⁶² Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 40, p. 5.

⁶³ Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 40, p. 46 en 47.

⁶⁴ Kamerstukken II 2009/10, 31930, nr. 40, p. 46.

3.1.2 Werking artikel 35e Successiewet 1956 in het kort

De kern van een reële toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling is, zoals reeds uiteengezet, dat de verkrijger de onderneming voortzet. Deze voortzettingseis wordt gewaarborgd door middel van artikel 35e, lid 1, Successiewet 1956. De verkrijger mag gedurende vijf jaren, in het geval van een onderneming in de vorm van een eenmanszaak of vof of in het geval van een medegerechtigdheid, niet ophouden met het genieten van winst uit die onderneming, respectievelijk uit die medegerechtigdheid.⁶⁵ In het geval van een aanmerkelijk belang in een lichaam dat een onderneming drijft, mag het betreffende lichaam gedurende vijf jaar niet ophouden met het genieten van winst uit de gedreven onderneming, mogen de aandelen die zijn verkregen niet worden vervreemd en gelden beperkingen omtrent het omzetten van de verkregen aandelen in andere aandelen.⁶⁶ Indien niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste, dient de verkrijger hiervan middel het doen van aangifte melding te maken.⁶⁷

3.2 Voortzettingsvereiste in de winstsfeer

In de winstsfeer geldt dat er niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan voor zover de verkrijger ophoudt uit (een deel van) de onderneming winst te genieten. Om te bepalen wanneer sprake is van ophouden winst te genieten, zijn de hiervoor geldende regels in de inkomstenbelasting van belang. Dit betekent dat er in beginsel aangesloten wordt bij het materiële stakingsbegrip. Uitzonderingen zijn mogelijk als de bedrijfsopvolgingsregeling dit rechtvaardigt. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de onderneming niet voortgezet wordt in haar huidige vorm, maar slechts de juridische huls gewijzigd wordt.⁶⁸ Uitzonderingen op de hoofdregel komen in paragraaf 3.4 aan bod.

In de inkomstenbelasting geldt dat er sprake is van staking indien een persoon niet langer kwalificeert als ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001. Het gaat derhalve om de staking van zijn of haar *subjectieve* onderneming. Dat de objectieve onderneming voort blijft bestaan is niet van belang.

Voor box 1 ondernemers geldt dat de winstgerechtigdheid in economische zin niet mag afnemen gedurende de voortzettingstermijn. Neemt deze wel af, dan wordt de verleende faciliteit naar rato ingetrokken. Dat de omvang van de winstgerechtigdheid in absolute zin niet

⁶⁵ Artikel 35e, lid 1, onderdeel a en b, Successiewet 1956.

⁶⁶ Artikel 35e, lid 1, onderdeel c, Successiewet 1956.

⁶⁷ Artikel 35e, lid 5, Successiewet 1956.

⁶⁸ Onder meer benoemd in Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 9, p. 104.

afneemt, is niet van belang.⁶⁹ Dit kan het best worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld:

Stel, een zoon erft de IB-onderneming van zijn vader, en drijft deze in eerste instantie in de vorm van een eenmanszaak met een jaarlijkse winst van 100. Vanuit bedrijfsstrategisch oogpunt is het echter wenselijk om samen te gaan werken met een partner die in dezelfde sector actief is, die tevens een jaarwinst heeft van 100. Er wordt besloten een vof aan te gaan, waarbij beiden vennoten gerechtigd zijn tot 50 procent van de winst. Als gevolg van een succesvolle samenwerking bedraagt de winst van de vof jaarlijks 220, meer dan die van de twee voormalige eenmanszaken van de vennoten tezamen. De zoon geniet derhalve na het aangaan van de samenwerking een grotere winst uit zijn subjectieve onderneming.

De uitwerking van de in het voorbeeld geschetste situatie pakt onvoordelig uit voor de zoon, omdat de verleende voorwaardelijke vrijstelling voor 50 procent wordt ingetrokken.⁷⁰ De zoon verliest namelijk in economische zin 50 procent van zijn winstgerechtigdheid, ook al blijft de absolute omvang van de winst gelijk. Dat desondanks sprake is van een staking volgt onder andere uit een uitspraak van de Hoge Raad uit 1957⁷¹, waaruit blijkt dat bij inbreng in een vof de eenmanszaak van de inbrenger naar rato van winstgerechtigdheid in de vof gestaakt wordt. Dit betekent dat bij een winstgerechtigdheid zoals in bovenstaand voorbeeld de onderneming van de inbrenger voor 50 procent gestaakt wordt en de voorwaardelijke vrijstelling voor 50 procent wordt ingetrokken. Mijns inziens is deze uitwerking problematisch, aangezien het, ondanks dat er een gedeeltelijke staking in aanmerking wordt genomen, de intentie is van de zoon om de verkregen onderneming voort te zetten. Er is naar mijn mening dan ook absoluut geen sprake van een niet-reële bedrijfsopvolging. Het is echter praktisch niet goed uitvoerbaar om te bepalen dat de winst die toekomt aan de zoon precies gelijk blijft aan de winst die hij had vóór de inbreng.

Naast een situatie zoals hierboven, waarin geherstructureerd wordt als gevolg van het aangaan van een samenwerking en de activiteiten van de oorspronkelijke onderneming feitelijk blijven voortbestaan, kan het voortzettingsvereiste ook een extra zure nasmaak geven aan een faillissement. Dit is door de nog steeds voortdurende covid-19 crisis meer een aandachtspunt geworden. Naar mijn mening is het onwenselijk dat een ondernemer die zijn uiterste best doet om zijn (onder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling verkregen) bedrijf te behoeden voor een faillissement, maar daar niet in slaagt, opgezadeld wordt met een rekening van de fiscus.

Uiteraard is het zo dat er na een faillissement geen onderneming meer is, en er derhalve niets voortgezet kan worden. In dat kader past het binnen de doelstelling van de wetgever om bij

⁶⁹ Zie o.a. A.M.A. de Beer, 'BOR-SW en firmaperikelen, PE-Bedrijfsopvolging', april 2016, p. 24.

⁷⁰ Volgt uit toepassing van artikel 35e lid 1 onderdeel a juncto lid 2 Successiewet 1956.

⁷¹ HR 26 juni 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1883.

een faillissement de voorwaardelijke vrijstelling in te trekken. Toch zou mijns inziens een faillissement uitgezonderd moeten worden als intrekingsgrond voor de verleende vrijstelling, om wrange situaties te voorkomen. Ik zie hierbij de mogelijkheid om een parallel te trekken met de uitzondering van intrekking van de vrijstelling bij staking door overheidsingrijpen, waarbij voor de behaalde stakingswinst een herinvesteringsreserve gevormd mag worden.⁷² In paragraaf 5.4 ga ik verder in op de mogelijkheid tot implementatie van een soortgelijke regeling voor faillissementen.

Voor een andere invalshoek ten aanzien van een faillissement kan de vergelijking worden gemaakt met een erfgenaam die een effectenportefeuille ter waarde van 2 miljoen erft, en hierover regulier erfbelasting betaalt. Vervolgens daalt de waarde een maand later tot 1 miljoen. Voor deze persoon is het ook wrang dat hij of zij belasting heeft betaald over vermogen dat ‘verdwenen’ is. Het verschil tussen deze situatie en de situatie waarin een onderneming van een bedrijfsopvolger failliet gaat, is mijns inziens echter dat de effectenportefeuille vrij ter beschikking staat aan de erfgenaam en dat die hiermee kon doen wat hij of zij wilde voordat de waarde daalde. Bij het ondernemingsvermogen is dit niet het geval. Dit kan namelijk niet verkocht worden zonder dat er fiscale gevolgen zijn, indien de bedrijfsopvolgingsregeling is toegepast. Daar bovenop komt nog dat het voor onder meer de werknemers van de onderneming onwenselijk is dat er verkocht of gestaakt wordt, een van de redenen dat de bedrijfsopvolgingsregeling überhaupt bestaat. Hierdoor zou er mijns inziens een gerechtvaardigd onderscheid te maken zijn tussen faillissementen na bedrijfsopvolging of een reguliere waardedaling van de erfenis.

Hiervoor is steeds gesproken over ondernemers en ondernemingsvermogen, maar ook voor verkrijgers van een medegerechtigdheid wordt aangesloten bij het stakingsbegrip uit de inkomstenbelasting. In artikel 35e lid 1 onderdeel b Successiewet 1956 is namelijk opgenomen dat de voorwaardelijk verleende vrijstelling vervalt, indien de verkrijger (deels) ophoudt met uit de verkregen medegerechtigdheid winst te genieten. Deze parallel met ondernemingsvermogen betekent dat hetgeen eerder in deze paragraaf is behandeld omtrent het voortzettingsvereiste bij ondernemingsvermogen ook geldt voor het voortzettingsvereiste bij een medegerechtigdheid.

3.3 Voortzettingsvereiste in de aanmerkelijkbelangsfeer

Bij box 2 ondernemingsvermogen spelen er drie aspecten die van belang zijn gedurende de voortzettingstermijn. Ten eerste geldt er voor de verkregen aanmerkelijkbelangaandelen dat deze gedurende de voortzettingstermijn van vijf jaren niet mogen worden vervreemd. Ten

⁷² Artikel 3.54 lid 9 juncto lid 12 Wet inkomstenbelasting 2001. Onder overheidsingrijpen vallen bijvoorbeeld; ontgensing en herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak bij algemene maatregel van bestuur aangewezen EU- of nationale regelgeving.

tweede mogen de verkregen aandelen niet worden omgezet in cumulatief preferente aandelen en evenmin in andersoortige aandelen, zodanig dat de gerechtigdheid tot de winst en/of waardeontwikkeling wordt beperkt. Ten slotte mag het lichaam niet ophouden met winst genieten uit haar onderneming of medegerechtigdheid.⁷³ Wordt aan één van deze eisen niet voldaan, dan wordt de verleende vrijstelling (naar rato) ingetrokken, afhankelijk van welk deel van de aandelen vervreemd of omgezet worden, of welk deel van de onderneming gestaakt wordt.

Ook bij box 2 ondernemingsvermogen kunnen er, naar mijn mening onwenselijke, gevolgen kleven aan het staken van (een deel van) de onderneming. Ook dit illustreer ik aan de hand van een voorbeeld:⁷⁴

Vader houdt de aandelen in holding X, welke holding de aandelen houdt in werkmaatschappij Y en werkmaatschappij Z. Deze werkmaatschappijen opereren ieder in een andere branche. Vader wil dat Y bij zijn zoon terecht komt, en Z bij zijn dochter, gezien hun interesses. Hiertoe schenkt hij de aandelen in X aan zijn kinderen, maar niet voordat hij de aandelen verletterd heeft tot aandelen Y en Z, welke respectievelijk recht geven op de winsten uit werkmaatschappij Y en Z. Na drie jaar besluit dochter dat werkmaatschappij Z geliquideerd dient te worden. Dit heeft tot gevolg dat de verleende voorwaardelijke vrijstelling bij beide kinderen voor 50 procent ingetrokken wordt⁷⁵, omdat holding X ophoudt winst te genieten uit de onderneming van werkmaatschappij Z.

In deze situatie zou het mijns inziens beter zijn dat er naar de economische realiteit wordt gekeken, en enkel de faciliteit voor de dochter ingetrokken wordt. 'Haar deel' van de onderneming is namelijk gestaakt, en niet het deel van de zoon. Het is echter in voornoemd voorbeeld niet zo dat de dochter de faciliteit verleend heeft gekregen ten aanzien van werkmaatschappij Z en de zoon ten aanzien van werkmaatschappij Y. Zij hebben beiden de faciliteit gekregen ten aanzien van de aandelen in holding X. Hierdoor is het lastig uitvoerbaar om de faciliteit enkel ten aanzien van de dochter volledig in te trekken. Het zou dan ook mijn voorkeur hebben dat de zoon en dochter beiden de faciliteit verleend krijgen voor hun "eigen" onderneming, Y en Z, in plaats van dat zij conform huidige wetgeving ieder de faciliteit krijgen voor de helft van de aandelen in holding X. Het ontstane probleem had overigens vrij eenvoudig voorkomen kunnen worden door de holding X te splitsen,⁷⁶ en de twee daarbij ontstane nieuwe holdings te schenken aan respectievelijk de zoon en de dochter.

⁷³ Artikel 35e, lid 1, onderdeel c, sub a t/m c Successiewet 1956.

⁷⁴ Ontleend aan: Cursus Belastingrecht, S&E.11.4.0.C Aanmerkelijkbelangaandelen.

⁷⁵ Op grond van artikel 35e lid 1 onderdeel c sub c Successiewet 1956.

⁷⁶ Hierbij wordt aan het bezitsvereiste voldaan op grond van artikel 9 lid 2 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

Ook indien een moedervereniging de aandelen in een werkmaatschappij verkoopt, en de intentie heeft om nieuwe ondernemingsactiviteiten te ontplooiën met de verkregen liquide middelen, wordt er niet voldaan aan het voortzettingsvereiste. Dat er sprake is van een vervangingsvoornemen of dat er al een herinvestering is gedaan doet er in beginsel niet toe.⁷⁷ Uitzonderingen zijn mogelijk, indien de onderneming waar de verkochte aandelen op zijn niet kwalificeert als een zelfstandig onderdeel binnen de onderneming. Dit is afhankelijk van de verwevenheid van de onderdelen van de onderneming, en speelt bijvoorbeeld een rol bij een winkel met meerdere filialen. Hierbij hangt het van de omstandigheden af of er sprake is van staking bij sluiting of verkoop van een filiaal gevolgd door opening van een nieuw filiaal en of de onderneming dus economisch gezien hetzelfde is gebleven.⁷⁸ Dit wordt ook wel het 'identiteitscriterium' genoemd. Naast situaties zoals hierboven, met een 'zekere zelfstandigheid binnen de onderneming' (het filiaal), speelt het identiteitscriterium ook een rol in situaties waar sprake is van een 'mogelijke zekere zelfstandigheid binnen de onderneming'. Hierbij gaat het om een onderdeel van een onderneming dat geen zelfstandig deel uitmaakte van de onderneming van belanghebbende, maar wel (bijvoorbeeld na verkoop) als zelfstandige onderneming zou kunnen functioneren.⁷⁹

Het is van belang dat er (deels) opgehouden wordt met uit de verkregen onderneming winst te genieten, waardoor de voorwaardelijke vrijstelling ingetrokken wordt.⁸⁰ Er is sprake van deels ophouden van winst genieten indien de onderneming duurzaam in belangrijke mate is ingekrompen.⁸¹ Van een inkrimping in belangrijke mate is sprake indien minimaal 30 procent van de onderneming gestaakt of verkocht wordt, in lijn met de definitie van 'in belangrijke mate' voor de inkomstenbelasting.⁸²

3.4 Uitzonderingen volgens artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting

Zoals reeds aangehaald in de vorige twee subparagrafen, kunnen er na een bedrijfsoverdracht situaties ontstaan waarin de verleende voorwaardelijke vrijstelling ingetrokken wordt als gevolg van een handeling die volgens de letter van de wet in strijd is met het voortzettingsvereiste, maar vanuit economisch perspectief toch toegestaan zou moeten zijn. Dit heeft de wetgever voor een aantal situaties ook gesignaleerd, welke situaties (onder voorwaarden) uitgezonderd zijn van intrekking van de verleende faciliteit op grond van artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁷⁷ Besluit van 17 januari 2013, BLKB2012/1221M, onderdeel 6.5.

⁷⁸ HR 18 januari 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8681.

⁷⁹ Hof Arnhem 21 februari 1967, ECLI:NL:GHARN:1967:AX6169. Een voorbeeld hiervan is een kartbaan met een horecagelegenheid erbij.

⁸⁰ Op grond van artikel 35e lid 1 onderdeel c sub c Successiewet 1956.

⁸¹ HR 16 oktober 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8175.

⁸² C. Bruijsten, 'Waarschijnlijkheid van fiscale rechtsgevolgen', (FM nr. 145) 2016/5.3.5.

Enkele voorbeelden hierbij zijn een geruisloze inbreng in,⁸³ alsmede een geruisloze terugkeer uit, de bv⁸⁴ Daarnaast wordt ook ingeval van een juridische splitsing of juridische fusie in de zin van respectievelijk artikel 14a en 14b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de verleende faciliteit niet ingetrokken. Mijns inziens zijn dit goede uitzonderingen op de hoofdregel, aangezien de verkrijger van het ondernemingsvermogen de onderneming wel degelijk voortzet, zij het in een andere juridische huls. De wetgever wil dan ook door de juridische huls heen kijken, en vindt het enkel relevant dat de ondernemer/voortzetter gerechtigd blijft tot de onderneming.⁸⁵

Verder worden uitzonderingen gemaakt voor overgangen krachtens huwelijksgoederenrecht door aangaan van een gemeenschap van goederen en overgangen krachtens erfrecht in geval van overlijden van de voortzetter.⁸⁶ Bij dergelijke overgangen worden voor de resterende duur van de voortzettingstermijn van vijf jaar de rechtsopvolgers geacht in de plaats te treden van de oorspronkelijke voortzetter. Bij de overgang krachtens huwelijksgoederenrecht is het overigens vereist dat, in geval van een echtscheiding, het ondernemingsvermogen wordt toebedeeld aan de partner aan wie dat oorspronkelijk toebehoorde. Deze uitzonderingen zijn mijns inziens zeer wenselijk, enerzijds om personen niet te beperken of te beïnvloeden bij het maken van hun keuze ten aanzien van de voorwaarden bij een huwelijk en anderzijds om erfgenamen van een voortzetter niet onnodig zwaar te treffen. Het zou namelijk naar mijn mening vreemd zijn als het kind van een overleden voortzetter de schenk- of erfbelasting waar zijn vader of moeder een voorwaardelijke vrijstelling voor heeft gekregen zou moeten betalen, om vervolgens zelf, ten aanzien van zijn of haar erfbelasting weer een beroep te kunnen doen op de bedrijfsopvolgingsregeling.

Zoals al eerder, in paragraaf 3.2, genoemd geldt er ook een uitzondering ingeval van overheidsingrijpen. Deze uitzondering is vastgelegd in onderdeel c van lid 1 van het besproken artikel 10. Hierin is bepaald dat, indien door overheidsingrijpen opgehouden wordt winst uit onderneming te genieten, de verleende voorwaardelijke vrijstelling behouden blijft als het vermogen van de gestaakte onderneming geherinvesteerd wordt in een nieuwe onderneming.⁸⁷ Ten aanzien van deze herinvestering dient hetgeen bepaald is in artikel 3.54 in acht genomen te worden, als gevolg waarvan er binnen drie jaar geherinvesteerd dient te worden.⁸⁸ Indien deze situatie zich zonder overheidsingrijpen voordoet wordt niet voldaan aan het voortzettingsvereiste.

⁸³ Volgens artikel 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁸⁴ Artikel 14c Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁸⁵ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 104.

⁸⁶ Artikel 10 lid 6 en lid 7, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

⁸⁷ Artikel 3.54, lid 12, Wet inkomstenbelasting 2001.

⁸⁸ Artikel 3.54, lid 5, Wet inkomstenbelasting 2001.

3.5 Toetsing voortzettingsvereiste

Wetgeving in Nederland dient te voldoen aan een aantal kwaliteitseisen, welke geformuleerd zijn in de nota 'Zicht op wetgeving', ingediend door toenmalig minister van justitie, Hirsch Ballin. Zoals aangegeven in paragraaf 1.4.2.1 zal het huidige voortzettingsvereiste getoetst worden aan de vereisten van *doeltreffendheid en doelmatigheid*, alsmede aan de vereisten van *uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*, welke voortkomen uit de voornoemde nota uit 1991.

3.5.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Doeltreffendheid

Volgens voornoemde nota houdt het vereiste van doeltreffendheid in dat (het onderdeel van) de wet, in dit geval het voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956, in belangrijke mate tot het beoogde doel van de wetgever moet leiden. Zoals reeds genoemd is het doel van de wetgever om enkel de reële bedrijfsopvolging te faciliteren en hiermee de continuïteit van deze ondernemingen te waarborgen door liquiditeitsproblemen te voorkomen. Het voortzettingsvereiste is bedoeld om reële en niet-reële bedrijfsopvolgingen te kunnen onderscheiden. Het is nu de vraag hoe doeltreffend dit vereiste uitwerkt.

In beginsel kan gesteld worden dat de harde termijn van vijf jaren waarin voortgezet moet worden doeltreffend is in het filteren van de verkrijgers van ondernemingsvermogen die deze onderneming door willen zetten als ondernemer.⁸⁹ Bij dit criterium kan men zich afvragen of het juist is, maar als we de definitie die de wetgever aan de 'reële bedrijfsopvolging' geeft in het achterhoofd houden, kan mijns inziens niet anders gesteld worden dan dat het voortzettingsvereiste met haar voortzettingstermijn van vijf jaren het doel van de wetgever effectief nastreeft, waardoor overgedragen ondernemingen gedurende 'enige tijd' door de opvolger worden voortgezet.

Wel kunnen nog vragen gesteld worden bij de lengte van de termijn en in hoeverre deze lengte bijdraagt aan de doeltreffendheid. Hoe doeltreffend de periode van vijf jaren op dit moment is, is onduidelijk. Dit blijkt uit het (overigens relatief oude) percentage van 90 procent waarbij voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste bij toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling,⁹⁰ in samenhang met de constatering van De Wijkerslooth dat er, voor zover bekend, geen onderzoek is gedaan naar het aantal verkrijgers dat na het voltooien van de termijn van vijf jaren de onderneming direct staakt of vervreemdt.⁹¹

⁸⁹ Volgens de wetgever de definitie van een reële bedrijfsoverdracht, zie paragraaf 2.4.

⁹⁰ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 41.

⁹¹ S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost?', WPNR 2009/6802, p. 517.

Doelmatigheid

Waar het huidige voortzettingsvereiste naar mijn mening minder goed scoort, is op het gebied van doelmatigheid. Het vereiste van doelmatigheid houdt in dat de wet niet tot onnodige inefficiency in de maatschappij of bij de overheid mag leiden. Dit kan beoordeeld worden door de baten – het bereiken van het doel van de wetgever – en de lasten te bekijken, waarbij er niet een te ongunstige verhouding mag ontstaan tussen deze twee.⁹² Hier loopt het momenteel spaak bij het voortzettingsvereiste.

Ondanks dat het doel bereikt wordt en er dus zeker baten aanwezig zijn, zijn de lasten van het huidige voortzettingsvereiste mijns inziens zwaarwegender aanwezig. Dit betreffen dan niet zozeer de lasten op het gebied van uitvoering, hier ga ik in de volgende paragraaf op in, maar lasten voor de belanghebbende (de verkrijger van het ondernemingsvermogen). De lasten uiteten zich onder meer in de voorbeeldsituaties die in paragraaf 3.2 e.v. worden beschreven, zoals beperkingen op het gebied van herstructurering en samenwerking, alsmede de problematiek die optreedt bij het noodgedwongen staken van de onderneming in het geval van een faillissement. De lasten van het huidige voortzettingsvereiste uiteten zich mijns inziens derhalve in het niet voldoende volgen van de economische werkelijkheid. Wanneer er vanuit economisch oogpunt feitelijk sprake is van een voortzetting van de onderneming door de oorspronkelijke verkrijger en de maatschappij de baten van de gecontinueerde onderneming blijft ervaren, zou de vrijstelling in stand moeten blijven. Bij de baten voor de maatschappij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het in stand houden van werkgelegenheid.

3.5.2 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Aangezien de nota *Zicht op wetgeving* voor algemene wetgeving geschreven is, is het voor dit onderzoek wenselijk om de kwaliteitseisen te concretiseren voor fiscale toepassing. Voor de kwaliteitseisen *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid* is deze concretisering te vinden in een bijdrage van Arendsen.⁹³

Uitvoerbaarheid

Volgens Arendsen is de maatschappelijke uitvoerbaarheid van wetgeving van belang. Dit houdt in dat onder alle betrokken partijen, waaronder de burgers, het bedrijfsleven en de Belastingdienst, de uitvoeringslasten evenwichtig dienen te worden verdeeld. Een belangrijke praktische richtlijn hierbij is: *een regeling die niet kan worden uitgevoerd, mag ook niet worden ingevoerd*.⁹⁴

⁹² Rijksoverheid, *Het meten van doeltreffendheid*. <https://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doeltreffendheid>.

⁹³ R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen. Tussen droom en daad*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2016, p. 50 e.v.

⁹⁴ Hofstra, H.J., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, achtste druk bewerkt door R.E.C.M. Niessen, Kluwer, Deventer 2002.

Het voortzettingsvereiste an sich is mijns inziens relatief eenvoudig uitvoerbaar, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige. De regel is in de meeste gevallen relatief duidelijk, en eventuele uitzonderingen zijn limitatief opgesomd in de wet- en regelgeving. Het is voor de betrokken partijen over het algemeen snel duidelijk wanneer niet aan de voortzettingstermijn wordt voldaan. Een uitzondering hierop is de situatie waarin een onderneming na toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt verhuurd, hierbij hangt het blijkens jurisprudentie van een aantal feiten en omstandigheden af of aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan.⁹⁵ Op deze kwaliteitseis scoort het huidige voortzettingsvereiste naar mijn mening dan ook goed. Ik wil hierbij wel opmerken dat de uitvoerbaarheid van wetgeving mag worden gezien als sluitstuk bij het formuleren van wetten. De uitvoerbaarheid dient gedurende het proces continue in acht te worden genomen.⁹⁶

Handhaafbaarheid

Het criterium handhaafbaarheid ziet op de mogelijkheid om de naleving van regels af te dwingen, enerzijds door het bepalen van juridische gevolgen van niet-naleving, en anderzijds door het treffen van feitelijke maatregelen. Een belangrijk element hierbij is de capaciteit van en de interne samenwerking door de uitvoerende organisaties (lees: de Belastingdienst).

Het is lastig om te bepalen hoe het voortzettingsvereiste scoort op het gebied van handhaafbaarheid. Het al dan niet voldoen aan de vereisten blijkt in eerste instantie uit de aangifte inkomstenbelasting van de verkrijger, of de aangifte vennootschapsbelasting van de rechtspersoon die de onderneming drijft. Veelal worden deze geautomatiseerd afgewikkeld, maar bij grote wijzigingen ten opzichte van het voorgaande jaar komt er over het algemeen een menselijke beoordeling aan te pas. Blijkt bij deze controle dat zich een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e Successiewet 1956 voor heeft gedaan, dan zou hiervan bij de Belastingdienst intern een melding gemaakt moeten worden, waardoor de afdeling schenk- en erfbelasting hiervan op de hoogte is.

De verantwoordelijkheid tot het doen van een melding ligt echter op grond van artikel 35e lid 5 Successiewet 1956 bij de verkrijger. Deze melding dient binnen acht maanden nadat een gebeurtenis die in strijd is met het voortzettingsvereiste zich heeft voorgedaan. Overigens is het, ook zonder melding vanuit de verkrijger, de inspecteur toegestaan om tot maximaal vijf jaar na de desbetreffende gebeurtenis een navorderingsaanslag schenk- of erfbelasting op te leggen.⁹⁷

⁹⁵ Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 28-01-2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:316, waarin bij een verhuurde onderneming nog voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste.

⁹⁶ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, p. 28.

⁹⁷ Op grond van artikel 66, lid 1, onderdeel 3 Successiewet 1956.

Door beperkte interne communicatie tussen de verschillende afdelingen binnen de Belastingdienst, lijkt het erop dat de handhaving van het voortzettingsvereiste momenteel niet voldoende uitvoerbaar is. Het initiatief dient namelijk vanuit de verkrijger te komen die niet meer aan het vereiste zou voldoen, terwijl de Belastingdienst op grond van de diverse aangiften zou moeten kunnen zien of de verkrijger nog aan het voortzettingsvereiste voldoet. Uiteraard is het uitvoeringstechnisch eenvoudiger dat de verkrijger aangifte doet, voor hem is dit een kleine moeite. Om misbruik te voorkomen zou het naar mijn mening echter wenselijk zijn dat de Belastingdienst ook toezicht houdt en signaleert aan de hand van de diverse aangiften die zij binnenkrijgt.

3.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is geanalyseerd en uiteengezet wat de uitwerking van het voortzettingsvereiste is in diverse situaties, zowel bij verkrijgingen waarbij sprake is van box 1-ondernemingsvermogen als waarbij sprake is van box 2-ondernemingsvermogen. Hieruit kan geconcludeerd worden dat het voortzettingsvereiste aanzienlijke beperkingen oplegt bij de uitoefening en de ontwikkeling van een verkregen onderneming, en dat in veel situaties niet de economische werkelijkheid wordt gevolgd. Daarentegen wordt er middels de uitzonderingen die volgen uit artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting al deels tegemoetgekomen aan de bedrijfsopvolger, welke op grond van de uitzonderingen uit dit artikel enige ruimte krijgt om te herstructureren zonder dat zijn voorwaardelijke vrijstelling ingetrokken wordt.

In onderdeel 3.2 is het voortzettingsvereiste getoetst op de kwaliteitseisen *Doeltreffendheid en doelmatigheid* en *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*. Hieruit blijkt dat de doeltreffendheid en de uitvoerbaarheid van het vereiste op voldoende niveau zijn, het doel dat de wetgever nastreeft wordt voldoende bereikt, en het vereiste is duidelijk genoeg om goed uitvoerbaar te zijn. De doelmatigheid en handhaafbaarheid kunnen beiden beter. De lasten van het bestaande voortzettingsvereiste zijn mijns inziens te hoog ten opzichte van de baten. Daarnaast acht ik de handhaafbaarheid niet goed genoeg, omdat het op dit moment lijkt dat de Belastingdienst niet voldoende zicht heeft op het voldoen aan het voortzettingsvereiste door de verkrijgers.

Concluderend kan derhalve gesteld worden dat het huidige voortzettingsvereiste in de basis een relatief goede waarborg is voor de juiste en gewenste toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Er zijn echter zeker verbeterpunten en aanvullingen mogelijk om het vereiste te optimaliseren, hierop zal ik in de volgende hoofdstukken verder in gaan.

4. Het voortzettingsvereiste in Spanje en in Duitsland

De meeste westerse landen kennen faciliteiten welke beogen om bedrijfsoverdrachten door vererving of schenking niet negatief te beïnvloeden door mogelijk verschuldigde belasting.⁹⁸ In Nederland ligt deze faciliteit zoals bekend vast in artikel 35b en verder van de Successiewet 1956. Zoals geconcludeerd in de voorgaande hoofdstukken is het aanbevelenswaardig om het voortzettingsvereiste behorend bij de bedrijfsopvolgingsregeling kritisch te bekijken en zo mogelijk aan te passen, waardoor de economische realiteit beter gevolgd kan worden en er toch sprake is van het enkel faciliteren van reële bedrijfsoverdrachten.

In dit hoofdstuk zullen hiertoe het Duitse en Spaanse voortzettingsvereiste toegelicht worden en zal onderzocht worden hoe (elementen van) deze voortzettingsvereisten geïmplementeerd kunnen worden in de Nederlandse wetgeving, teneinde de bedrijfsopvolgingsregeling te verbeteren.

4.1 Spanje

In Spanje is het systeem van belastingwetten enigszins anders geregeld dan in Nederland. Zo kent Spanje, net als Nederland, nationale wetten voor het merendeel van de belastingsoorten, maar kunnen de autonome regio's in Spanje zelfstandig afwijken van de nationale wetten. Voor dit onderzoek wordt uitgegaan van de algemene Spaanse successiewet, waarbij opgemerkt kan worden dat de bedrijfsopvolgingsregelingen in de zelfstandige gewesten slechts op details hiervan verschillen, vooral op het gebied van percentages, bedragen en termijnen.⁹⁹

4.1.1 Het Spaanse voortzettingsvereiste

De Spaanse bedrijfsopvolgingsregeling is vastgelegd in de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Wet betreffende de Belasting over Erfenissen en Giften). Voor erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen geldt dat het verkregen ondernemingsvermogen voor 95 procent vrijgesteld wordt.¹⁰⁰ De vrijstelling wordt toegepast door vermindering van de belastbare grondslag, welke vermindering overigens net als in Nederland geen invloed heeft op de algemene vrijstellingen voor schenk- en erfbelasting. Daarnaast geldt voor schenkingen dat deze enkel gefacilieerd plaats kunnen vinden indien de schenker de leeftijd van 65 jaar

⁹⁸ Zie bijvoorbeeld: KPMG Meijburg & Co. (2020). *Europese bedrijfsopvolgingsregelingen: een vergelijking*. <https://meijburg.nl/sites/default/files/2020-10/Europese%20bedrijfsopvolgingsregelingen%3B%20een%20vergelijking.pdf>

⁹⁹ M. Fernandez. (2020). *Spanish Tax Advisor: How is inheritance of shares in a company included in the Inheritance Tax?* B Law & Tax. <https://www.blaw.es/en/spanish-tax-advisor-how-is-inheritance-of-shares-in-a-company-included-in-the-inheritance-tax/>

¹⁰⁰ Artikel 20, lid 2, onderdeel c jo. lid 6, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

heeft bereikt of blijvend gehandicapt is en dat de schenker in beide gevallen ophoudt met het uitoefenen van een uitvoerende functie binnen de onderneming.¹⁰¹ Als ouders gezamenlijk schenken wordt dit aangemerkt als één schenking en is het voldoende als één van de ouders aan voornoemde vereisten voldoet.¹⁰² Dit betreffen eisen die gesteld worden aan de schenker en zullen in het licht van mijn onderzoek verder buiten beschouwing blijven.

Ten aanzien van de voortzetting is bepaald dat de erfgenaam of begiftigde het vermogen dat hij heeft verkregen dient te behouden gedurende een periode van tien jaren na verkrijging. Voor verkrijgingen krachtens schenking is aanvullend bepaald dat deze periode niet uitgezeten hoeft te worden in het geval van een overlijden van de begiftigde gedurende de periode.¹⁰³ Er is niets aanvullends bepaald over het 'overnemen' van de periode door de erfgenamen van de begiftigde, zoals dat in Nederland wel het geval is.¹⁰⁴

Het hiervoor beschreven voortzettingsvereiste heeft een soortgelijke strekking als het Nederlandse voortzettingsvereiste. Het verschil komt naar voren als we kijken naar een in 1999 toegevoegde bepaling aan Spaanse successiewet uit 1999. Toen is bepaald dat het voortzettingsvereiste in de basis zo nageleefd moet worden, dat de absolute waarde van de verkrijging niet aanzienlijk vermindert als gevolg van handelingen van de voortzetter.¹⁰⁵ Passieve waardedalingen vallen hier niet onder. Daarnaast is een onderscheid gemaakt tussen verkrijgingen krachtens erfrecht en verkrijgingen krachtens schenking, welk onderscheid hieronder verder uitgewerkt wordt.

Verkrijging krachtens erfrecht

Bij verkrijgingen als gevolg van het overlijden van de ondernemer geldt dat de verkrijger(s) het verkregen vermogen gedurende tien jaar in stand dienen te houden. Hierbij is niet vereist dat de activiteit die de overledene uitoefende voortgezet wordt. De voortzetting ziet dus enkel op de omvang van het vermogen. Het vermogen hoeft zelfs niet in de vorm van ondernemingsvermogen in stand gehouden te worden.¹⁰⁶ Dit betekent dat de erfgenamen vermogensbestanddelen kunnen vervreemden en de verkregen liquiditeiten mogen herinvesteren in bijvoorbeeld vastgoed dat bestemd is voor de verhuur. Overigens wordt in het toelichtend besluit aangegeven dat er per geval beoordeeld dient te worden of bepaalde handelingen zouden leiden tot intrekking van de verleende vrijstelling. Er is bewust geen opsomming met verboden handelingen opgenomen in de wet of in het besluit.¹⁰⁷

¹⁰¹ Artikel 20, lid 6, onderdeel a jo. onderdeel b, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁰² Onderdeel III, artikel 2.1 sub b, Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

¹⁰³ Artikel 20, lid 6, onderdeel c, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁰⁴ Op grond van artikel 10 lid 6 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

¹⁰⁵ Onderdeel III, artikel 1.2 sub d (eerste alineá), Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

¹⁰⁶ Onderdeel III, artikel 1.3 sub e, Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

¹⁰⁷ Onderdeel III, artikel 1.3 sub f, Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

Verkrijging krachtens schenking

Als de faciliteit toegepast is bij een schenking van ondernemingsvermogen is het, in tegenstelling tot bij verkrijgingen krachtens erfrecht, noodzakelijk dat er bij de begiftigde sprake blijft van ondernemingsvermogen en dat tevens de omvang van het verkregene niet aanzienlijk verminderd door handelingen van de voortzetter.¹⁰⁸ De verkrijger is echter vrij om het verkregen ondernemingsvermogen (deels) te vervreemden en de verkregen liquiditeiten te herinvesteren in een andere onderneming, zolang de omvang van zijn ondernemingsvermogen niet afneemt ten opzichte van het ondernemingsvermogen dat hij geschonken heeft gekregen. Ook hierbij dient per geval geanalyseerd te worden of de vrijstelling in stand kan blijven.

Deze vrijheid zorgt er mijns inziens voor dat de verkrijger de economische realiteit kan volgen en het ondernemingsvermogen werkelijk kan gebruiken waarvoor het bedoeld is, namelijk ondernemen. Het staat hem vrij om nieuwe kansen aan te grijpen of zijn ondernemingsactiviteiten te herzien op het moment dat de markt verandert. Hieruit blijkt dat de Spaanse wetgever niet zozeer het voortzetten van bestaande ondernemingen, maar bedrijvigheid over het algemeen wil stimuleren. Overigens is het nog goed hierbij aan te halen dat het lastig is om het gemaakte onderscheid tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van liquiditeiten die zij vervolgens voor een onderneming gebruiken te rechtvaardigen. Dat laatste is namelijk ook goed voor de economie, maar wordt niet gefacilieerd.

4.1.2 Mogelijke implementatie in Nederlandse wetgeving

Zoals aangegeven lijkt de Spaanse bedrijfsopvolgingsregeling, vormgegeven als gedeeltelijke vrijstelling van schenk- en erfbelasting, sterk op de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956. Afhankelijk van de omvang van het ondernemingsvermogen komt de effectieve belastingdruk bij verkrijging van ondernemingsvermogen onder toepassing van de fiscale faciliteit bij beide landen ook relatief dicht bij elkaar. In Nederland is bij verkrijging van een ondernemingsvermogen met een omvang van tien miljoen euro ongeveer 2,7 procent schenk- of erfbelasting verschuldigd, in Spanje ongeveer 1,1 procent.¹⁰⁹

Het lijkt mij mogelijk om een deel van het Spaanse voortzettingsvereiste op te nemen in de Nederlandse Successiewet 1956, teneinde te zorgen voor een meer economisch reële benadering van voortzetten van verkregen ondernemingsvermogen. Hiertoe zou mijns inziens de Spaanse bepaling omtrent het in stand houden van ondernemingsvermogen (zoals

¹⁰⁸ Onderdeel III, artikel 1.2 sub d (tweede alinea), Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

¹⁰⁹ KPMG International. (2020). *Global family business tax monitor. Charting a path for the future.* (Brochure).

hiervoor uiteengezet onder *Verkrijging krachtens schenking*) in soortgelijke vorm toegevoegd kunnen worden aan artikel 35e van de Successiewet 1956. Een dergelijke bepaling in de successiewetgeving zou ervoor zorgen dat bedrijfsopvolgers meer vrijheid krijgen ten aanzien van de uitoefening van hun onderneming en dat zij in kunnen spelen op de markt op dat moment. Indien een bepaling zoals hiervoor genoemd toegevoegd wordt aan de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling, dient de doelstelling van de regeling enigszins herzien te worden. Hierop wordt in paragraaf 6.2.1 nader ingegaan.

Het is naar mijn mening wel aanbevelenswaardig om zowel voor verkrijgingen krachtens erfrecht als verkrijgingen krachtens schenking de voorwaarde te stellen dat het vermogen in de vorm van ondernemingsvermogen in stand gehouden dient te worden. De Nederlandse wetgever heeft namelijk aangegeven dat hij het belangrijk vindt dat ondernemingen in stand blijven, met name gezien het economisch belang en niet in de laatste plaats voor het behoud van werkgelegenheid.¹¹⁰ Zie hiervoor ook paragraaf 2.3 en paragraaf 3.1.1. De Spaanse wetgever heeft blijkens de wettekst niet dezelfde gedachte hieromtrent, aangezien voor verkrijgingen krachtens erfrecht niet geldt dat het vermogen in de vorm van een onderneming in stand gehouden dient te worden.

4.1.3 Toetsing aan kwaliteitseisen

Om te kunnen beoordelen of de hierboven voorgestelde wijziging van artikel 35e Successiewet 1956 een verbetering op zou leveren ten opzichte van de huidige formulering van het wetsartikel, zal deze getoetst worden aan de kwaliteitseisen die ook gebruikt zijn in paragraaf 3.2.1 en paragraaf 3.2.2.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

Bij deze kwaliteitseis gaat het er in essentie om dat het doel van de wetgever¹¹¹ voldoende bereikt wordt, en dat de lasten die hiermee samenhangen voor de betrokken partijen niet buitensporig zijn. Ten aanzien van het huidige voortzettingsvereiste is geconcludeerd dat het met de doeltreffendheid hiervan goed gesteld is, maar dat de baten en lasten niet in evenwicht zijn. De beperkingen die het huidige artikel 35e Successiewet 1956 aan de bedrijfsopvolger oplegt kunnen echter een stuk verminderd worden door aanpassing van het voortzettingsvereiste conform de Spaanse wetgeving.

Het doel van de wetgever wordt hierdoor echter niet meer letterlijk nagestreefd. Door implementatie van een herinvesteringsmogelijkheid blijft er sprake van een onderneming, maar is er geen sprake meer van voortzetting van de verkregen onderneming. Desalniettemin is het behouden van ondernemingsvermogen positief voor de Nederlandse economie en de

¹¹⁰ Zie bijvoorbeeld: Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 2.

¹¹¹ Enkel een reële bedrijfsoverdracht faciliteren, zie paragraaf 2.4.

werkgelegenheid. De ondernemer krijgt de mogelijkheid om werkelijk te ondernemen en wordt niet beperkt op het gebied van onder meer de ontplooiing van nieuwe activiteiten, rechtsvormwijzigingen en het aangaan van samenwerkingsverbanden. Om de doeltreffendheid van de regeling goed te houden, zal het doel van de wetgever bijgesteld moeten worden als gevolg van de implementatie van een herinvesteringsmogelijkheid binnen de voortzettingstermijn. Op de wijziging van de doelstelling ga ik in paragraaf 6.2.1 verder in. De doelmatigheid van het voortzettingsvereiste zal door de aanpassing sterk verbeteren.

Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

De uitvoerbaarheid van een voortzettingsvereiste dat enkel ziet op de omvang van het ondernemingsvermogen is mijns inziens niet minder goed dan de uitvoerbaarheid van het huidige voortzettingsvereiste.

Waar wel een positieve verbetering behaald kan worden door aanpassing van het voortzettingsvereiste, is op het gebied van handhaafbaarheid. Een voortzettingsvereiste dat enkel vereist dat de omvang van het verkregen ondernemingsvermogen in stand blijft, kan gezien worden als een kwantitatief vereiste. Overigens wordt een waardedaling die niet als gevolg van een handeling van de bedrijfsopvolger plaatsgevonden heeft, niet meegenomen. De omvang van het bedoelde ondernemingsvermogen kan relatief eenvoudig blijken uit de jaarlijks in te dienen aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting. In deze aangifte zal dan, indien er gebruik is gemaakt van de bedrijfsopvolgingsregeling, aangegeven moeten worden welk vermogen onder die faciliteit als ondernemingsvermogen in aanmerking genomen dient te worden. Vervolgens kan er jaarlijks (al dan niet geautomatiseerd) bekeken worden of er wijzigingen zijn, die reden geven tot intrekking van de verleende voorwaardelijke vrijstelling. Als uitgangspunt geldt de aangifte van de bedrijfsopvolger, waaruit mijns inziens jaarlijks kan blijken wat zijn ondernemingsvermogen is. Wat de achterliggende samenstelling van het vermogen is, en of er fusies, splitsingen, vervreemdingen of aankopen hebben plaatsgevonden, doet er na aanpassing van het voortzettingsvereiste niet meer toe.

Dit maakt het handhaven van de wet een stuk eenvoudiger vanuit het perspectief van de Belastingdienst, aangezien deze niet meer per se de aangifte schenk- of erfbelasting¹¹² nodig heeft om te weten dat er niet meer aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan. Er dient alleen binnen de Belastingdienst tussen de afdelingen inkomsten- of vennootschapsbelasting en schenk- en erfbelasting gecommuniceerd te worden. Overigens is het, om de uitvoeringslast niet onnodig zwaar te maken, wenselijk dat de bedrijfsopvolger op het moment dat hij of zij niet meer aan het voortzettingsvereiste voldoet een aangifte schenk- of erfbelasting indient.

¹¹² Die op grond van artikel 35e, lid 5 Successiewet 1956 binnen acht maanden na een gebeurtenis in strijd met het voortzettingsvereiste door belastingplichtige ingediend moet worden.

4.2 Duitsland

Ook onze directe buren in Duitsland kennen faciliteiten om het schenken of vererven van ondernemingsvermogen zo min mogelijk te belemmeren door belastingheffing. De doelstelling van deze regeling is nagenoeg gelijk aan die van de Nederlandse BOR. De Duitse Staat stelt dat de regeling ervoor dient dat ondernemers hun eerlijk aandeel bijdragen aan de belastinginkomsten van Duitsland, maar dat hierbij de continuïteit van de onderneming en de privésituatie van de bedrijfsopvolger niet in gevaar mogen komen door liquiditeitsproblemen als gevolg van te betalen schenk- of erfbelasting.¹¹³ Verder wordt in Duitsland de nadruk, meer dan in Nederland, gelegd op het in stand houden van werkgelegenheid welke gecreëerd is door het over te dragen bedrijf.¹¹⁴

4.2.1 Het Duitse voortzettingsvereiste

Voorname doelstelling wordt in Duitsland getracht te behalen door middel van het verlenen van een voorwaardelijke vrijstelling. De omvang en voorwaarden bij deze vrijstelling zijn afhankelijk van de keuze van de verkrijger en de omvang van het verkregen vermogen. Voor zover relevant zijn de faciliteiten hieronder opgesomd:

- 85%-vrijstelling, welke krachtens de wet verleend wordt en lineair afgebouwd wordt bij een verkrijging van ondernemingsvermogen van meer dan 26 miljoen euro (*Regelverschonung*).¹¹⁵
- 100%-vrijstelling, welke op verzoek verleend wordt indien de verkregen onderneming voor niet meer dan 20 procent uit beleggingsvermogen bestaat. Ook deze vrijstelling wordt afgebouwd bij een verkrijging van boven de 26 miljoen euro (*Optionsverschonung*).¹¹⁶
- Kwijtschelding op basis van een vermogenstoets; indien de verkrijger uit komt boven de grens van 26 miljoen euro kan er op basis van het bij hem beschikbare vermogen een kwijtschelding van schenk- of erfbelasting worden verleend indien en voor zover hij of zij deze belasting niet kan betalen (*Verschonungsbedarfsprüfung*).¹¹⁷
- Speciale regeling voor familiebedrijven, welke een 'korting' van maximaal 30 procent geeft op het kwalificerend vermogen. In de praktijk betekent dit dat de grens van 26 miljoen euro opgehoogd wordt naar (maximaal) ruim 37 miljoen euro (*Vorwegabschlag*).¹¹⁸

¹¹³ W. Kessler en R. Eicke, 'Featured Perspectives', Tax Notes International, 19 januari 2009, p. 233 – 235.

¹¹⁴ Gesetzentwurf Deutscher Bundestag, Drucksache 18/5923, 7 september 2015, p. 16.

¹¹⁵ § 13a lid 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹¹⁶ § 13a lid 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹¹⁷ § 28a Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹¹⁸ § 13a lid 9 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

De Duitse regeling is dus omvangrijker dan de Nederlandse regeling. Afhankelijk van de omvang en de samenstelling van het verkregen vermogen is de belastinglast na toepassing van de faciliteit hoger of lager dan in Nederland. De verkrijger kan zelf de keuze maken welke vrijstellingsvorm het beste past in zijn situatie, maar zal, bij een verkrijging van meer dan 26 miljoen euro, alsnog een aanzienlijk bedrag aan belasting moeten betalen, indien en voor zover hij dit kan betalen met inachtneming van zijn beschikbaar vermogen.

Zoals in hoofdstuk 1 reeds kort benoemd, kent ook de Duitse bedrijfsopvolgingsregeling voortzettingsvereisten, een *Lohnsummenfrist* en een *Behaltenfrist*. Deze twee eisen zullen hieronder beide toegelicht worden.

Lohnsummenfrist

De voorwaardelijk verleende vrijstelling wordt deels ingetrokken indien de totale loonsom over een bepaalde periode daalt onder een minimumloonsom (*Mindestlohnsumme*), welk periode en minimum afhankelijk zijn van het aantal werknemers van de onderneming¹¹⁹ en van welke vrijstelling is toegepast (85 of 100 procent).¹²⁰ In de tabel hieronder is schematisch weergegeven welke minimumloonsommen en perioden gelden in verschillende situaties:¹²¹

Aantal werknemers	Regelverschonung (85%)	Optionsverschonung (100%)
5 of minder	Geen <i>Lohnsummenfrist</i>	Geen <i>Lohnsummenfrist</i>
6 t/m 10	250% Vijf jaar	500% Zeven jaar
11 t/m 15	300% Vijf jaar	565% Zeven jaar
16 of meer	400% Vijf jaar	700% Zeven jaar

De percentages houden in dat de totale loonsom gedurende de voortzettingsperiode 2,5 tot 7 keer zo groot dienen te zijn als de *Ausgangslohnsumme*. Laatstgenoemde wordt bepaald door de gemiddelde jaarlijkse loonsom gedurende een periode van vijf jaar voorafgaand aan de overdracht van de onderneming. Om bovenstaande concreet te maken, geef ik de volgende voorbeeldsituatie:

Een onderneming heeft 12 medewerkers, en de gemiddelde loonsom (*Ausgangslohnsumme*) is € 1.500.000. Dit betekent dat de *Mindestlohnsumme* bij toepassing van de *Optionsverschonung* € 8.475.000 (565% * € 1.500.000) bedraagt. Gedurende de termijn van zeven jaar dient de gemiddelde loonsom per jaar dus minimaal ± € 1.210.000 te zijn. In bijna

¹¹⁹ § 13a lid 3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹²⁰ § 13a lid 10 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹²¹ Ontleend aan: Y.M. Tigelaar-Klootwijk, 'De Duitse en Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling met elkaar vergeleken', TFO 2020/169.2.

alle situaties mag de loonsom na overdracht wat lager zijn dan de *Ausgangslohnsumme*, behalve bij toepassing van de 100%-vrijstelling op een onderneming met meer dan 15 werknemers.

Behaltensfrist

Naast het *Lohnsummenfrist* geldt in Duitsland ook nog een voortzettingsvereiste dat meer in lijn ligt met het Nederlandse voortzettingsvereiste. Op grond van § 13a, lid 6, eerste volzin, onderdeel 4 van de Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wordt de voorwaardelijk verleende vrijstelling deels, rekening houdende met de periode waarin de onderneming reeds is voortgezet, met terugwerkende kracht teruggenomen indien:

- Het verkregen belang in de kapitaalvennootschap wordt vervreemd;
- De vennootschap wordt ontbonden;
- Het kapitaal wordt verminderd;
- De bij verkrijging aanwezige ondernemingsactiviteiten worden afgestoten;¹²²
- Het vermogen onder de aandeelhouders wordt verdeeld.

In het geval een van de voorgaande gebeurtenissen zich voordoet, wordt de verleende faciliteit pro rata teruggenomen. Dit houdt in dat in het geval dat er twee jaar na verkrijging wordt vervreemd, de faciliteiten voor 3/5 deel (bij een voortzettingstermijn van vijf jaar) worden ingetrokken. Overigens geldt de termijn van vijf jaar enkel bij toepassing van de 85%-vrijstelling. Als de *Optionsverschonung* wordt toegepast, geldt een voortzettingstermijn van zeven jaar.¹²³

Het Duitse *Behaltensfrist* lijkt tot nu toe erg op het voortzettingsvereiste in Nederland, op de pro rata intrekking op basis van de reeds verstreken periode waarin is voortgezet na. Er is echter nog een tweede verzachtende tegemoetkoming opgenomen in de laatste volzin van § 13a lid 6. Hier is bepaald dat er geen sprake is van terugneming van de verleende vrijstelling, indien de verkoop- of liquidatieopbrengst die ontstaat door een van de hierboven omschreven gebeurtenissen als kwalificerend vermogen gezien kan blijven worden voor toepassing van de faciliteit. Hier is, zonder uitvoerig in te gaan op 'kwalificerend vermogen' in de zin van de Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, sprake van indien de opbrengst binnen een termijn van zes maanden wordt geherinvesteerd in ondernemingsvermogen.

4.2.2 Mogelijke implementatie in de Nederlandse wetgeving

De Duitse bedrijfsopvolgingsregeling kent veel overeenkomsten met de bedrijfsopvolgingsregeling in Nederland, net als de Spaanse variant. De belastingdruk bij

¹²² Letterlijk: 'wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert'.

¹²³ § 13a lid 10 onderdeel 6 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

verkrijging van ondernemingen krachtens schenking of erfrecht liggen ook in Duitsland erg laag. Overigens kan in Duitsland de belastingdruk wel sterk oplopen bij verkrijgingen boven de 26 miljoen euro (of boven de 37 miljoen in geval van een familiebedrijf), afhankelijk van de toepassing van de *Verschonungsbedarfsprüfung*.¹²⁴ Dit betekent dat elementen uit de Duitse regeling relatief eenvoudig geïmplementeerd zouden kunnen worden in artikel 35e Successiewet 1956, teneinde ervoor te zorgen dat het voortzettingsvereiste in Nederland haar doel beter bereikt, zonder buitengewoon beperkend te zijn voor het bedrijfsleven.

De elementen die het Duitse voortzettingsvereiste onderscheiden van het Nederlandse voortzettingsvereiste zijn op te delen in twee categorieën: tegemoetkomend voor de voortzetter (pro rata terugneming van de vrijstelling en herinvesteringsmogelijkheden zonder terugneming van de vrijstelling) en beperkend voor de voortzetter (het loonsomvereiste).

Pro rata intrekking van de verleende faciliteit

Het tijdsevenredig terugnemen van de vrijstelling zorgt ervoor dat er enkel belasting betaald dient te worden voor zover er niet wordt voldaan aan de voortzettingstermijn. In het geval van een verkoop na drie jaar zal de faciliteit voor 2/5 deel ingetrokken worden, zijnde het deel van de termijn die niet volgemaakt is. Dit levert mijns inziens een eerlijkere benadering op dan de ‘alles-of-niets-benadering’ die op dit moment in Nederland geldt.

Toestaan van herinvestering

Dit element komt ook terug in de Spaanse wetgeving, en zou daarom op eenzelfde manier als beschreven in paragraaf 4.1.2 in de Nederlandse wetgeving opgenomen kunnen worden. Om niet in herhaling te vallen, verwijs ik daar dan ook naar.

Implementeren van een loonsomvereiste

Het loonsomvereiste kan in verschillende varianten worden toegepast. Indien het in Nederland geïntroduceerd zou worden naast het bestaande voortzettingsvereiste, zal het vooral zorgen voor een beperking voor de voortzetter. Beter is dan ook om een loonsomvereiste toe te voegen dat enkel in werking treedt op het moment dat er niet aan het reguliere voortzettingsvereiste wordt voldaan, op vergelijkbare wijze als de optie tot herinvestering.

Deze implementatie levert een ‘escape’ op indien binnen de voortzettingstermijn niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan. Als namelijk blijkt dat (de onderneming van) de voortzetter ná de handeling die in strijd is met artikel 35e Successiewet 1956 wel voldoet aan het voorgestelde loonsomvereiste, de voorwaardelijke vrijstelling in stand mag blijven.

¹²⁴ Zie paragraaf 4.2.1.

4.2.3 Toetsing aan kwaliteitseisen

In de vorige paragraaf zijn drie elementen van het Duitse voortzettingsvereiste aan bod gekomen, welke mogelijk tot een verbetering kunnen leiden van het Nederlandse vereiste. In deze paragraaf zal de implementatie van ieder van die elementen getoetst worden aan de kwaliteitseisen *Doeltreffendheid en doelmatigheid* en *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*.

Pro rata intrekking van de verleende faciliteit

Het huidige voortzettingsvereiste is zo vormgegeven, dat de verleende voorwaardelijke vrijstelling wordt ingetrokken voor zover er niet meer aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan.¹²⁵ Bijvoorbeeld in het geval van de verkoop van de helft van de verkregen aandelen, vier jaar na de verkrijging, betekent dit dat de helft van de verleende vrijstelling ingetrokken wordt, ondanks dat de gehele onderneming toch gedurende vier jaar is voortgezet. Dit levert een verstorende werking op de keuzes van de verkrijger, omdat het als gevolg van deze eis zo kan zijn dat de aandeelhouder er dan maar voor kiest om zijn aandelen langer aan te houden, ondanks dat dit economisch niet de beste keuze is.¹²⁶

De doeltreffendheid en doelmatigheid van het vereiste zouden toenemen indien ervoor gekozen wordt om in voornoemd voorbeeld slechts pro rata in te trekken voor de tijd dat er niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste.¹²⁷ Dit zou de keuze voor de aandeelhouder eenvoudiger maken, en kan ervoor zorgen dat hij eerder geneigd is om de economische realiteit te volgen in plaats van zich te laten sturen door de wet. Dit levert tevens een betere nastreving van het doel van de wetgever op, het faciliteren van een reële bedrijfsoverdracht.

Voor wat betreft de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid zou een pro rata intrekking mijns inziens geen problemen opleveren. De termijn waarin wel en niet voldaan is aan het voortzettingsvereiste is eenvoudig te bepalen, door bijvoorbeeld te kijken naar de overdrachtsdatum van de aandelen, de liquidatiedatum of een fusie- of splitsingsdatum in geval van een fiscaal ruisende fusie of splitsing.

Toestaan van herinvestering

Voor dit element van het Duitse voortzettingsvereiste verwijs ik om herhaling te voorkomen naar paragraaf 4.1.3, waarin het Spaanse voortzettingsvereiste wordt getoetst. Duitsland en Spanje kennen namelijk beiden een vergelijkbare behandeling van herinvesteren tijdens de voortzettingstermijn.

¹²⁵ Artikel 35b lid 6 Successiewet 1956.

¹²⁶ Y.M. Tigelaar-Klootwijk, 'De Duitse en de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling met elkaar vergeleken', TFO 2020/169.2.

¹²⁷ Intrekking van 1/10 deel van de voorwaardelijke vrijstelling.

Implementeren van een loonsomvereiste

In Duitsland is een belangrijk doel van de bedrijfsopvolgingsregeling het behouden van werkgelegenheid.¹²⁸ Hier past een loonsomvereiste als geen ander bij. In Nederland heeft de wetgever echter niet expliciet aangegeven dat het gaat om het in stand houden van de werkgelegenheid die gecreëerd wordt door ondernemingen. Indirect kan dit naar mijn mening wel afgeleid worden uit de doelstelling van de wetgever. Het in stand houden van ondernemingen is namelijk mijns inziens vanuit maatschappelijk oogpunt bezien vooral belangrijk om te voorkomen dat werknemers hun baan verliezen.

In dat kader kan een loonsomvereiste als escape een goede toevoeging zijn aan het voortzettingsvereiste in Nederland. Het zou de doelmatigheid van de faciliteit verbeteren, aangezien bedrijfsopvolgers minder beperkt worden in hun ondernemerschap. Zij dienen enkel ervoor te zorgen dat de loonsom van de onderneming en derhalve indirect het aantal werknemers ongeveer gelijk blijft aan hoe dit was voorafgaand aan het moment waarop zij de onderneming verkregen hebben.

Een loonsomvereiste levert onvermijdelijk meer werk op voor de uitvoerende instantie en voor de belastingplichtige. Op het moment van toepassing van de voorwaardelijke vrijstelling dient de 'uitgangsloonsom' bepaald te worden aan de hand van de gegevens met betrekking tot de vijf jaar voor de overdracht. Daarnaast dient, afhankelijk van de vorm waarin het vereiste wordt geïmplementeerd, bij alle overgedragen bedrijven of bij de bedrijven waarbij niet aan het reguliere voortzettingsvereiste wordt voldaan, gedurende een vastgestelde periode de loonsom gemonitord te worden. Dit lijkt veel werk, maar feitelijk wordt alle benodigde informatie al maandelijks perfect door de ondernemingen aangeleverd, in de vorm van de aangiften loonbelasting. Hiermee kan in de gaten gehouden worden in hoeverre de onderneming aan het loonsomvereiste blijft voldoen gedurende de geldende periode, en kan er zelfs tussendoor bijgestuurd worden om te voorkomen dat de onderneming aan het einde van de periode een groot deel aan loon 'in moet halen'.

4.3 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk zijn het Spaanse en Duitse equivalent van het voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956 uiteengezet, en is bekeken welke elementen hieruit de Nederlandse wetgever kan benutten om het Nederlandse voortzettingsvereiste te verbeteren.

In Spanje geldt volgens de *Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* een termijn van tien jaar waarin de absolute omvang van de verkrijging niet mag afnemen. Dit betekent dat de verkregen onderneming deels of geheel vervreemd mag worden, zolang de opbrengst niet gebruikt wordt voor consumptie. Aanvullend is bepaald dat in het geval van schenking van ondernemingsvermogen, de omvang van de verkrijging in stand moet blijven in de vorm van

¹²⁸ Gesetzentwurf Deutscher Bundestag, Drucksache 18/5923, 7 september 2015, p. 16.

ondernemingsvermogen en er derhalve niet met de opbrengsten belegd mag worden. Vooral ten aanzien van verkrijgingen krachtens erfrecht is het Spaanse voortzettingsvereiste dus erg 'licht', en naar mijn mening niet doeltreffend genoeg om in Nederland het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling na te streven.

In Duitsland bestaat het voortzettingsvereiste in de *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* uit meerdere componenten. Zo kennen de Duitsers een voortzettingsvereiste in soortgelijke vorm als wij, met een voortzettingstermijn van vijf of zeven jaar. Daarnaast is in Duitsland bepaald dat het toegestaan is om ondernemingsvermogen te vervreemden, zolang de opbrengst maar geherinvesteerd wordt in ander ondernemingsvermogen. Dit vertoont gelijkenis met de Spaanse regeling in het geval van verkrijging krachtens schenking. Aanvullend kent men in Duitsland nog het *Lohnsummenfrist*, het 'loonsomvereiste'. Dit vereiste is bedoeld om de werkgelegenheid die ondernemingen in Duitsland creëren veilig te stellen en in stand te houden. Al met al lijken de Duitse voortzettingsvereiste goed in het bereiken van de doelstelling van de Duitse wetgever, en zouden zij ook zeker passend zijn om het doel van de Nederlandse wetgever beter na te streven.

In de paragrafen 4.1.2 en 4.2.2 is vervolgens bekeken welke elementen van voornoemde voortzettingsvereisten overgenomen zouden kunnen worden in de Nederlandse wetgeving. Samengevat het mijns inziens wenselijk zijn om het huidige Nederlandse voortzettingsvereiste uit te breiden met een tweetal cumulatieve 'escapes', waarmee voorkomen kan worden dat er afgerekend moet gaan worden op het moment dat een verkrijger niet meer aan de basisvoorwaarden voldoet:

- Het ondernemingsvermogen van de verkrijger neemt niet aanzienlijk af. Dit geeft de mogelijkheid om te herinvesteren in een andere onderneming, zowel door oprichting of aankoop;
- De loonsom van de onderneming(en) van de verkrijger blijft grotendeels in stand.

Daarnaast vind ik het wenselijk om de verleende voorwaardelijke vrijstelling van schenk- of erfbelasting net zoals in Duitsland pro rata in te trekken op het moment dat niet meer aan de voorwaarden kan worden voldaan. Dit levert zoals beschreven minder verstoring op van de economische realiteit.

5. Alternatieve waarborgen voor een reële bedrijfsopvolging

In dit hoofdstuk worden twee in de relevante literatuur aangehaalde suggesties ten aanzien van het waarborgen van een reële bedrijfsopvolging nader bekeken en toegelicht, en zal beoordeeld worden in hoeverre deze kunnen bijdragen aan het verbeteren van het voortzettingsvereiste van de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling. Daarnaast zal nog kort een zijspoor worden ingeslagen, waarin gekeken wordt of een vermogenstoets ten aanzien van de verkrijger wenselijk zou zijn.

5.1 Onbeperkte voortzettingstermijn

De huidige voortzettingstermijn van vijf jaar wordt in de literatuur regelmatig bekritiseerd. Vanwege het bijzonder genereuze karakter van de vrijstelling van schenk- en erfbelasting stellen onder meer Hoogeveen¹²⁹, Zwemmer¹³⁰ en De Wijkerslooth-Lhoëst¹³¹ dat de voortzettingstermijn langer of zelfs onbeperkt zou moeten zijn.

Hoogeveen spreekt over ‘dwangondernemers’: bedrijfsopvolgers die de onderneming enkel en alleen behouden gedurende de voortzettingstermijn om een afrekening van schenk- of erfbelasting te voorkomen. Bij een voortzettingstermijn van vijf jaar is het niet ondenkbaar dat iemand deze periode volhoudt, zonder enige intentie te hebben om ook werkelijk door te gaan met de onderneming. Zou de voortzettingstermijn verlengd worden, dan zullen steeds minder bedrijfsopvolgers bereid zijn om die termijn vol te maken, enkel en alleen om belastingheffing te voorkomen. Ik ben derhalve ook van mening dat een langere voortzettingstermijn de doeltreffendheid van de bedrijfsopvolgingsregeling zou verbeteren. Een langere termijn (van bijvoorbeeld tien jaar, zoals Stevens suggereert en zoals ook in Spanje toegepast wordt¹³²) slaagt er beter in om ondernemers van niet-ondernemers te scheiden, en zo dus enkel reële bedrijfsoverdrachten gefacilieerd plaats te laten vinden.¹³³

Hoogeveen geeft in haar proefschrift aan dat haar voorkeur uitgaat naar een onbeperkte voortzettingstermijn, omdat enkel het verstrijken van een bepaalde tijd geen reden kan zijn voor de wetgever om af te zien van een belastingopbrengst. Ik kan deze gedachtegang volgen, maar ik denk ook dat enkel het stellen van een onbeperkte termijn niet wenselijk is. Bij een

¹²⁹ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 292.

¹³⁰ J.W. Zwemmer, ‘De heffing van successie- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging’, WPNR 2004/6576, p. 345.

¹³¹ S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, ‘De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost?’, WPNR 2009/6802, p. 517.

¹³² Zie paragraaf 4.1.1.

¹³³ S.A. Stevens, ‘Bedrijfsopvolging bij kapitaalvennootschappen (ondernemingen in de vorm van en nv/bv); fiscaalrechtelijke aspecten’, in: H.J. de Kluiver & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Bedrijfsopvolging. Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2005.

onbeperkte termijn hoort een zekere vorm van flexibiliteit, waardoor de ondernemer zich aan kan passen aan de economische werkelijkheid van het moment. Deze flexibiliteit kan gevonden worden in de in hoofdstuk 4 uiteengezette elementen uit de Spaanse en Duitse bedrijfsopvolgingswetgeving, zoals de mogelijkheid tot herinvestering. Dit zou ervoor zorgen dat de bedrijfsopvolger ondanks de onbeperkte voortzettingstermijn zijn onderneming kan blijven ontwikkelen en zich aan kan passen aan de veranderende economische situatie. Het stellen van een onbeperkte voortzettingstermijn zorgt mijns inziens tevens voor een meer bewuste keuze ten aanzien van het überhaupt verzoeken om toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat het daarbij niet uitmaakt voor de voortzetter of hij direct na verkrijging stopt met ondernemen, of dat hij het een paar jaar vol houdt. De bedrijfsopvolgingsregeling verandert hierdoor in de praktijk van een vrijstelling naar een uitstel van betaling van schenk- of erfbelasting.

5.2 Géén harde voortzettingstermijn

De wetgever stelt dat een bepaalde termijn noodzakelijk is om te zorgen dat enkel reële bedrijfsopvolgingen gefacilieerd worden.¹³⁴ Deze termijn is zoals bekend gesteld op vijf jaren. Opvallend is dat de vijfjaarstermijn blijkens de implementatie in de wet niet enkel onderdeel uitmaakt van het voortzettingsvereiste, maar zelfs integraal onderdeel uitmaakt van wat volgens de wetgever de definitie van een reële bedrijfsopvolging is.¹³⁵

Zoals ik reeds heb aangehaald in paragraaf 2.4, en zoals De Beer en Hoogeveen ook aangeven,¹³⁶ houdt de wetgever op geen enkele wijze rekening met het motief van de bedrijfsopvolger, terwijl dit mijns inziens juist enorm van belang is voor het bepalen er al dan niet sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Ik ben het met De Beer en Hoogeveen eens dat een harde voortzettingstermijn een praktische oplossing is, en er begrip voor op kan worden gebracht gezien het genereuze karakter van de bedrijfsopvolgingsregeling. Dit betekent echter niet dat de harde termijn ook de beste oplossing is.

Het motief van de bedrijfsopvolger is bij een andere fiscale faciliteit ten aanzien van bedrijfsopvolgingen, de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting voor IB-ondernemingen,¹³⁷ wél geïmplementeerd als voorwaarde voor toepassing hiervan. Tegelijkertijd geldt er voor toepassing van die faciliteit geen harde voortzettingstermijn. Enkel van belang is dat de verkrijger ondernemer wordt en de wil heeft om de verkregen onderneming voort te zetten.

¹³⁴ Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 8.

¹³⁵ Dit blijkt uit het vermelden van die termijn in artikel 35b lid 5, waarin de definitie van een bedrijfsopvolging wordt vermeld.

¹³⁶ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', TFO 2019/160.5, paragraaf 4.4.

¹³⁷ Artikel 3.62 en 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001.

Het gebruik van het motief van de voortzetter als ‘toegangsticket’ voor de bedrijfsopvolgingsregeling, lijkt niet goed te passen bij een vrijstellingsregeling. Dit kan geïllustreerd worden middels de volgende voorbeeldsituatie: Een verkrijger kan op het moment dat hij het ondernemingsvermogen verkrijgt, ervan overtuigd zijn dat hij de onderneming voort gaat zetten. Toch kan hij na bijvoorbeeld twee jaar besluiten dat het niks voor hem is, en dat hij zijn onderneming verkoopt. Dit is problematisch, juist omdat er sprake is van een bijzonder gulle vrijstelling. In voornoemde situatie is de Belastingdienst haar claim kwijt, terwijl bij de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting enkel sprake is van het doorgeven van de belastingclaim aan een ander, waarbij die claim niet verloren gaat. De verkrijger heeft in het voorbeeld echter wel de liquiditeiten in handen die hij ontvangen heeft als gevolg van de verkoop, zonder hierover schenk- of erfbelasting betaald te hebben.

In een situatie waarin de verkrijger door een situatie die hij redelijkerwijs niet had kunnen voorkomen zijn onderneming niet kan voortzetten, is het mijns inziens minder wenselijk dat de voorwaardelijke vrijstelling voor schenk- of erfbelasting wordt ingetrokken. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een faillissement als gevolg van een onverwachte omstandigheid, zoals het coronavirus. Ik ben van mening dat het onrechtvaardig is dat in deze gevallen de ondernemer na het faillissement nog geconfronteerd wordt met een rekening van de fiscus, terwijl er in beginsel gewoon sprake geweest kan zijn van een reële bedrijfsopvolging. Het is naar mijn mening niet reëel de verkrijger na het faillissement nog te belasten over de waarde van het ondernemingsvermogen op het moment van verkrijging, omdat dit vermogen nooit ‘vrij’ ter beschikking heeft gestaan aan de verkrijger. Het vermogen zat ‘vast’ in de onderneming.

Een oplossing voor dit probleem kan gerealiseerd worden in de vorm van het invoeren van een tegenbewijsmogelijkheid bij het niet voldoen aan de voortzettingstermijn.¹³⁸ Uit het aangeleverde tegenbewijs dient dan bijvoorbeeld te blijken dat de ondernemer alles wat redelijkerwijs van hem verwacht kon worden om het faillissement te voorkomen, dat er sprake was van een onvoorziene en onoverkomelijke invloed van buitenaf en dat er geen sprake was van onbehoorlijk bestuur. Deze zware bewijslast is mijns inziens noodzakelijk, aangezien het gaat om een zeer genereuze vrijstelling. Vervolgens is het aan de inspecteur om (bij beschikking, in verband met de rechtszekerheid) te beslissen of hij deze gronden voldoende acht om de vrijstelling in stand te houden. Deze vrijstelling wordt dan overigens op dat moment onvoorwaardelijk, aangezien er geen redenen meer zijn om de vrijstelling in te trekken. De verkrijger wordt namelijk geacht aan het voortzettingsvereiste te hebben voldaan, doordat hij voldoende tegenbewijs heeft geleverd.

¹³⁸ Zoals ook aanbevolen in: A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, ‘Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging’, TFO 2019/160.5, onderdeel 5.

5.3 Vermogenstoets bij verkrijger

Een andere invalshoek ten aanzien van het verzekeren van een reële bedrijfsopvolging zou gevonden kunnen worden in het invoeren van een vermogenstoets op het niveau van de opvolger. Deze zou er op voorhand voor kunnen zorgen dat enkel bij verkrijgingen van ondernemingsvermogen waarbij er niet voldoende vrije liquiditeiten zijn om de belasting te betalen, er een voorwaardelijke vrijstelling wordt verleend. Door deze beperking zal de vrijstelling minder vaak verleend worden, hetgeen budgettaire ruimte oplevert om bijvoorbeeld de eerder behandelde herinvesteringsmogelijkheid in te kunnen voeren.

Het invoeren van een vermogenstoets zorgt ervoor dat de drempel voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling hoger wordt, bijvoorbeeld in situaties waarin sprake is van een kunstmatige constructie om vermogen van de ene op de andere generatie over te brengen. Een voorbeeld hierbij is de situatie waarin een vader de aandelen van de onderneming van zijn dochter koopt, om deze na verloop van de bezitstermijn terug te schenken aan zijn dochter. Vermogen dat belast zou worden door schenk- of erfbelasting is hierdoor omgezet in ondernemingsvermogen, waarop de bedrijfsopvolgingsregeling kan worden toegepast.

Zou er een vermogenstoets gedaan worden in bovenstaande situatie, dan zal men zien dat de dochter een groot privévermogen heeft verkregen (de koopsom van de aandelen), en afhankelijk van de vormgeving van een dergelijke vermogenstoets, minder of geen vrijstelling van schenk- of erfbelasting geniet. De dochter is namelijk gewoon in staat om de belasting (in ieder geval deels) te betalen. Overigens kan er uiteraard ook in situaties waar wel sprake is van een reële bedrijfsoverdracht, voldoende vermogen bij de opvolger aanwezig zijn om de belasting te betalen. In dat opzicht is een vermogenstoets derhalve niet zozeer geschikt om reële van niet-reële bedrijfsoverdrachten te scheiden, maar zou hij meer dienen om vooral te heffen op basis van draagkracht.

Voor vormgeving van een dergelijke vermogenstoets zal weer gekeken worden naar het Duitse recht. Daar kent men de ‘Verschonungsbedarfsprüfung’.¹³⁹ Hier kan voor worden gekozen bij verkrijging van een ondernemingsvermogen van meer dan 26 miljoen euro, in welk geval de vrijstelling wordt afgebouwd met 1 procentpunt per € 750.000 boven voornoemde grens. In Nederland zou uit kunnen worden gegaan van de grens van € 1.119.845 (2021),¹⁴⁰ omdat tot deze grens sprake is van een 100% vrijstelling en daarboven slechts een gedeeltelijke vrijstelling wordt verleend. De hoogte van de grens is overigens minder van belang, het gaat er bij een mogelijke vermogenstoets om dat deze pas relevant wordt op het moment dat er belasting verschuldigd zou zijn. In Nederland is dat momenteel dus bij een verkrijging van meer dan € 1.119.845 aan ondernemingsvermogen.

¹³⁹ § 28a Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.

¹⁴⁰ Artikel 35b lid 1 sub b onderdeel 2 Successiewet 1956.

De ‘Verschonungsbedarfsprüfung’ houdt in dat er gekeken wordt naar het ‘vrije vermogen’ van de verkrijger, en dat de verschuldigde schenk- of erfbelasting vervolgens gesteld wordt op maximaal dit vermogen. In § 28a van de Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wordt het vrije vermogen van de verkrijger gedefinieerd. Tot het vrije vermogen van de verkrijger behoort als 50 procent van het privévermogen en 50 procent van het niet-kwalificerend vermogen dat krachtens schenking of vererving is overgegaan.

Ik denk dat het percentage ten aanzien van het niet-kwalificerend vermogen reëel is, om ervoor te zorgen dat de onderneming die overgedragen wordt enigszins een buffer aan kan houden. Ervan uitgaan dat 50 procent van het privévermogen van de verkrijger als vrij vermogen kan worden aangemerkt lijkt mij niet juist, aangezien bij het gemiddelde Nederlandse huishouden het privévermogen voor ruim 65% procent bestaat uit de eigen woning.¹⁴¹ Mijns inziens kan de eigen woning over het algemeen niet gezien worden als vrij vermogen, en kan de waarde hiervan derhalve niet gebruikt worden om eventuele successierechten over ondernemingsvermogen te betalen. Op basis van de cijfers van het CBS zou ik aanbevelen om maximaal 25 procent van het privévermogen en 50 procent van het niet-kwalificerend vermogen dat krachtens schenking of vererving is overgegaan aan te merken als vrij vermogen, in het kader van een eventueel in te voeren vermogenstoets.

¹⁴¹ Centraal Bureau voor de Statistiek. (2020). *Materiële welvaart in Nederland 2020*. <https://longreads.cbs.nl/materiele-welvaart-in-nederland-2020/>. Hierbij heb ik aanmerkelijk belang in vennootschappen en ondernemingsvermogen niet meegerekend tot het privévermogen.

6. Conclusie en aanbevelingen

6.1 Inleiding

In de aanleiding in het eerste hoofdstuk van deze scriptie zijn een aantal pijnpunten aangehaald welke de reden waren voor mij om mij te verdiepen in het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling, zoals dat is vastgelegd in artikel 35e Successiewet 1956. In het geval van een faillissement of bij een niet fiscaal gefacilieerde herstructurering loopt de bedrijfsopvolger tegen een intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling van schenk- of erfbelasting aan. Dit zorgt ervoor dat zij bij een faillissement extra ‘gestraft’ worden en dat er sprake kan zijn van ‘dwangondernemen’, waarbij economisch niet-optimale bedrijfsvoering kan worden uitgeoefend, om maar te voorkomen dat er niet meer aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan.

Het doel van deze scriptie was om een antwoord te vinden op de volgende hoofdvraag:

‘In hoeverre draagt het huidige voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b e.v. Successiewet 1956 bij aan het behalen van het doel van deze bedrijfsopvolgingsfaciliteit en welke aspecten van buitenlandse voortzettingsvereisten bij bedrijfsopvolging zouden in de Nederlandse Successiewet 1956 kunnen worden geïmplementeerd om de kwaliteit van de voorwaarde te verbeteren en deze derhalve beter het doel te laten behalen?’

In paragraaf 6.3 zal hierop een antwoord geformuleerd worden, maar eerst worden in de volgende paragraaf de deelvragen beantwoord.

6.2 Deelconclusies

6.2.1 Doel van de regeling en definitie van een reële bedrijfsoverdracht

In hoofdstuk 2 is onderzocht wat het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling is derhalve op welke gronden de wetgever de regeling rechtvaardigt. Hier is gebleken dat er al jaren dezelfde rechtvaardigingsgrond voor de bedrijfsopvolgingsregeling bestaat, namelijk het voorkomen dat ondernemingen niet kunnen voortbestaan doordat de verschuldigde belasting bij schenking of vererving enkel betaald zou kunnen worden door onttrekking van vermogen aan de onderneming. Overigens is er helaas nauwelijks tot geen onderzoek gedaan naar de werkelijke noodzaak voor een dergelijke regeling en lijkt het derhalve dat de wetgever zich blind staart op het historische doel. Dit heb ik echter voor mijn onderzoek verder buiten beschouwing gelaten en heb hierbij aangenomen dat de bedrijfsopvolgingsregeling an sich te rechtvaardigen is.

Meer recent, laatstelijk bij de grote herziening van de bedrijfsopvolgingsregeling in 2010, heeft de wetgever benadrukt dat enkel reële bedrijfsoverdrachten gefacilieerd plaats moeten kunnen vinden. Hiervoor zijn eisen gesteld aan het ondernemingsvermogen, de overdrager en de overnemer. De reële bedrijfsopvolging werd hierbij gedefinieerd als volgt:

‘Een reële bedrijfsopvolging is in het wetsvoorstel gedefinieerd als een overdracht van een “onderneming” door een “ondernemer”, die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die de onderneming “als ondernemer voortzet”.’¹⁴²

Ik ben van mening dat deze definitie bijgesteld moet worden, waarbij enerzijds meer flexibiliteit in acht moet worden genomen, en anderzijds de wil van de opvolger onderdeel uit dient te maken van de definitie. Ik zou een reële bedrijfsopvolging dan ook als volgt definiëren:

‘Een reële bedrijfsopvolging is de overdracht van een onderneming of een deel hiervan door een ondernemer die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger die de intentie heeft om de overdrager als ondernemer op te volgen en hierbij het ondernemingsvermogen ten minste in stand houdt.’

Deze definitie zal tevens als uitgangspunt gebruikt worden bij de formulering van het alternatieve voortzettingsvereiste in paragraaf 6.3.

6.2.2 Toetsing van het huidige voortzettingsvereiste

Vervolgens is in hoofdstuk 3 het huidige voortzettingsvereiste op het niveau van het voortzetten van de onderneming getoetst en geanalyseerd. Hierbij kan geconcludeerd worden dat het vereiste er enerzijds voor zorgt dat de juiste toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in zekere zin gewaarborgd wordt, maar dat er te weinig sprake is van het volgen van de economische werkelijkheid. Dit zorgt ervoor dat aan de bedrijfsopvolger vaak beperkingen opgelegd worden, waardoor hij zijn ondernemerschap niet meer volledig kan ontplooiën zoals hij dat zou willen, ervan uitgaande dat hij deze intentie wel heeft.

Anderzijds zorgt het starre voortzettingsvereiste met de harde termijn ervoor dat het vrij eenvoudig is om de termijn ‘te plannen’, enkel om vermogen onbelast over te laten gaan zonder dat er sprake is van een intentie tot ondernemen bij de verkrijger van het vermogen.

¹⁴² Kamerstukken II, 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 17.

6.2.3 Spanje en Duitsland

In Spanje en Duitsland bestaan ook faciliteiten die bedoeld zijn om bedrijfsoverdrachten fiscaal zo min mogelijk te belemmeren. In hoofdstuk IV zijn de regelingen beiden uiteengezet, waarbij vooral de focus is gelegd op de voortzettingsvereisten die men aldaar toepast. Hierbij bleek dat zowel in Spanje als in Duitsland de mogelijkheid bestaat voor de verkrijger van ondernemingsvermogen om dit (voor een deel) te verkopen, zolang de opbrengsten geherinvesteerd worden in nieuw ondernemingsvermogen. Dit lijkt mij een zeer goede 'escape' om toe te voegen aan het Nederlandse voortzettingsvereiste, omdat hiermee beter de economische werkelijkheid kan worden gevolgd.

Hiernaast geldt in Duitsland dat de verleende faciliteit pro rata ingetrokken wordt, afhankelijk van de tijd die verlopen is na het verstrekken van de voorwaardelijke vrijstelling. Ook dit levert minder economische verstoring op. Het is voor de verkrijger van ondernemingsvermogen beter af te wegen om na verloop van een paar jaar al dan niet te stoppen met een bedrijfseconomisch gezien inefficiënte activiteit, als hij weet dat niet de volledige voorwaardelijke vrijstelling ingetrokken wordt, maar enkel voor zover hij niet aan de voortzettingstermijn heeft voldaan.

Als laatste is in de Duitse bedrijfsopvolgingswetgeving het '*Lohnsummenfrist*' opgenomen. Dit is in Duitsland een erg belangrijk vereiste, aangezien het doel van de wetgever bij de bedrijfsopvolgingsregeling expliciet wordt vermeld dat één van de belangrijkste redenen voor het faciliteren van bedrijfsoverdrachten het in stand houden van de werkgelegenheid is. Het loonsomvereiste houdt in dat gedurende de voortzettingsperiode de loonsom, afhankelijk van de toegepaste vrijstelling, niet in belangrijke mate af mag nemen. Voor de exacte percentages verwijs ik naar de tabel in paragraaf 4.2.1.

6.2.4 Alternatieve waarborgen voor een reële bedrijfsopvolging

Voor het vijfde hoofdstuk is onderzoek gedaan naar alternatieve waarborgen voor de realiteit van de gefacilieerde bedrijfsopvolging. Hierbij zijn drie onderwerpen aan bod gekomen, te weten: de invloed van de lengte van de voortzettingstermijn, het vervangen van het voortzettingsvereiste voor een motiefvereiste en het invoeren van een vermogenstoets.

De lengte van de voortzettingstermijn is in de literatuur al enige tijd een discussie. Zoals eerder aangehaald nodigt de relatief korte termijn van vijf jaar uit tot planning. Het is niet onoverkomelijk om die vijf jaar maar 'uit te zitten' en vervolgens direct het ondernemingsvermogen te verkopen. Een onbeperkte voortzettingstermijn, zoals bijvoorbeeld Hoogeveen voorstelt, past beter bij het karakter van de bedrijfsopvolgingsregeling, mits het voortzettingsvereiste flexibeler wordt. Dit zal dan ook

terugkomen in paragraaf 6.3, waarin ik een voorstel voor een nieuw voortzettingsvereiste zal formuleren.

Vervolgens is in hoofdstuk 5 de vraag aan bod gekomen of het niet beter zou zijn om de harde voortzettingstermijn los te laten, en dit te vervangen door een motiefvereiste. Het gaat tenslotte vooral om de intentie van de bedrijfsopvolger. Gebleken is echter dat enkel het stellen van een motiefvereiste niet voldoende is om een juiste toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling te waarborgen. Een motiefvereiste kan wel van toegevoegde waarde zijn om ondernemers die in een faillissement komen te behoeden voor een schenk- of erfbelastingclaim van de fiscus, indien zij in beginsel de intentie hadden om de onderneming voort te zetten.

Ten slotte is er nog bekeken of een vermogenstoets ten aanzien van de verkrijger van het ondernemingsvermogen van toegevoegde waarde zou kunnen zijn. Een dergelijke toets lijkt in specifieke situaties reële bedrijfsoverdrachten van kunstmatige constructies te kunnen scheiden, maar dit is lang niet voor alle situaties zo.

6.3 Beantwoording hoofdvraag

De wetgever wenst middels de bedrijfsopvolgingsregeling enkel reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, niet minder maar ook niet meer.¹⁴³ De reële bedrijfsopvolging wordt hierbij gedefinieerd als de overdracht van een onderneming van een ondernemer, waarbij de verkrijger de onderneming ook weer als ondernemer gedurende een bepaalde tijd voortzet.

Het voortzettingsvereiste is hierbij mijns inziens de belangrijkste waarborg. In mijn onderzoek is gebleken dat dit vereiste in haar huidige vorm niet voldoende slaagt in het waarborgen van de doelstelling van de wetgever, omdat zij enerzijds te beperkend werkt, en anderzijds niet beperkend genoeg in situaties waarin geen sprake is van enige realiteit ten aanzien van de bedrijfsoverdracht.

Ik ben dan ook van mening dat het voortzettingsvereiste gewijzigd dient te worden. Met inachtneming van hetgeen geleerd kan worden uit de Spaanse en Duitse bedrijfsopvolgingswetgeving, alsmede uit de literatuur omtrent het voortzettingsvereiste, stel ik voor om het voortzettingsvereiste uit artikel 35e Successiewet 1956 als volgt te herformuleren:

- De verkrijger dient bij toepassing van de faciliteit te voldoen aan het motiefvereiste. Dit houdt in dat hij de intentie moet hebben om de onderneming voort te zetten. Dit kan blijken uit een verklaring die bij de aangifte gevoegd dient te worden.

¹⁴³ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 18-19.

- De verkrijger dient vervolgens in beginsel te voldoen aan een onbeperkte voortzettingstermijn. De verkregen onderneming dient in principe in stand te blijven, maar hierop zijn een aantal uitzonderingen (alternatieve opsomming);
 - De verkrijger mag (onderdelen van) de onderneming verkopen of staken, zolang zijn totale ondernemingsvermogen maar minimaal in stand blijft. Dit zal in de praktijk inhouden dat hij de verkregen liquiditeiten moet herinvesteren in ander ondernemingsvermogen;
 - De verkrijger mag (onderdelen van) de onderneming verkopen of staken, zolang hij de oorspronkelijke loonsom van de verkregen onderneming maar in stand houdt;
 - In geval van faillissement: er wordt gekeken naar het motief van de verkrijger ten tijde van de verkrijging, alsmede naar de bedrijfsvoering. Valt er geen schuld te verwijten aan de verkrijger, dan zal de verleende vrijstelling in stand blijven.
- In de gevallen waarin de verkrijger één van de voorgaande escapes wenst toe te passen, dient hij dit te verzoeken bij de inspecteur. Deze beslist hier vervolgens op bij voor bezwaar vatbare beschikking.
- Indien er om wat voor reden dan ook toch niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan, zal de voorwaardelijke vrijstelling pro rata ingetrokken worden, afhankelijk van de termijn waarin wel voortgezet is.

De hierboven vermelde elementen zorgen ervoor dat het doel van de wetgever beter bereikt wordt, uitgaande van de aangepaste definitie van een reële bedrijfsopvolging zoals die in paragraaf 6.2.1 door mij is voorgesteld. Het resultaat is een flexibeler ingericht voortzettingsvereiste, waarbij meerdere elementen van belang zijn, in plaats van enkel het vol maken van de vijfjaarstermijn zoals dat bij het huidige voortzettingsvereiste is.

6.4 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek

Ik heb mij in deze scriptie vooral gericht op de vormgeving van het voortzettingsvereiste. In paragraaf 5.3 is echter kort ingegaan op de mogelijkheden omtrent een vermogenstoets bij de opvolger. Vanwege de focus en het doel van mijn onderzoek heb ik geen aanbeveling gedaan omtrent de invoering hiervan, omdat een dergelijke toets vóór verlening van de faciliteit gedaan dient te worden. Ik denk echter wel dat het wenselijk is dat er verder onderzoek wordt gedaan naar het mogelijke nut van een vermogenstoets.

Enerzijds levert het namelijk waarschijnlijk een aanzienlijk bedrag aan belastingopbrengsten op, terwijl het anderzijds maar de vraag is of het wel gerechtvaardigd kan worden om een dermate groot onderscheid te maken tussen verkrijgers die de belasting niet kunnen betalen (en dus de voorwaardelijke vrijstelling zouden krijgen) en verkrijgers die de belasting wel (of deels) kunnen betalen.

7. Lijst van geraadpleegde bronnen

Boeken en artikelen (alfabetisch)

- R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen. Tussen droom en daad*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2016.
- A.M.A. de Beer, '(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen', WFR 2010/1242.
- A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', WFR 2015/1319.
- A.M.A. de Beer, 'BOR-SW en firmaperikelen', PE-Bedrijfsopvolging, april 2016.
- A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', TFO 2019/160.5.
- C. Bruijsten, 'Waarschijnlijkheid van fiscale rechtsgevolgen', (FM nr. 145) 2016/5.3.5.
- A. de Haan, 'De bedrijfsopvolgingsregeling: stimulering of grondslagversmalling?', FED 2009/81.
- H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, achtste druk bewerkt door R.E.C.M. Niessen, Kluwer, Deventer 2002.
- M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011.
- S.A. Stevens, 'Bedrijfsopvolging bij kapitaalvennootschappen (ondernemingen in de vorm van een nv/bv); fiscaalrechtelijke aspecten', in: H.J. de Kluiver & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Bedrijfsopvolging. Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2005.
- Y.M. Tigelaar-Klootwijk, 'De Duitse en Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling met elkaar vergeleken', TFO 2020/169.2.
- S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost?', WPNR 2009/6802.
- J.W. Zwemmer, 'De heffing van successie- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging', WPNR 2004/6576.

Parlementaire stukken (chronologisch)

- Kamerstukken II, 1983/1984, 18 226, nr. C.
- Kamerstukken II 1983/84, 18 226, nr. 3.
- Kamerstukken II 1983/1984, 17 553, nr. 17.
- Kamerstukken II 1990/1991, 22 008, nrs. 1-2.
- Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3.
- Kamerstukken II 2000/01, 27 789, nr. 1.
- Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3.
- Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 36.
- Kamerstukken II 2008/09, 31 390, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 930, nr. 4.
- Kamerstukken II, 31 930, 2008/09, nr. 9.
- Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 40.
- Kamerstukken II, 2020/21, 35 570, nr. 2.
- Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 15.
- Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 87.

Wet- en regelgeving

- Successiewet 1956, laatst gewijzigd op 31 december 2020, Staatscourant 2020, 64406.
- Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, laatst gewijzigd op 29 december 2016, Staatscourant 2016, 69005.
- Invorderingswet 1990, laatst gewijzigd op 23 december 2020, Staatsblad 2020, 542.
- Invoeringswet Invorderingswet 1990, laatst gewijzigd op 30 mei 1990, Staatsblad 1990, 222.
- Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, laatst gewijzigd op 28 december 2018, Staatsblad 2018, 514.
- Wet inkomstenbelasting 2001, laatst gewijzigd op 21 januari 2021, Staatsblad 2021, 20.
- Besluit van 17 januari 2013, BLKB2012/1221M, Staatscourant 2013, 2175.

- Besluit van 17 december 2009, DB 2009-175, Staatscourant 2009, 20619.

Jurisprudentie (chronologisch)

- HR 26 juni 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1883.
- Hof Arnhem 21 februari 1967, ECLI:NL:GHARN:1967:AX6169.
- HR 18 januari 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8681.
- HR 16 oktober 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8175.
- HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206.
- EHRM 27 mei 2014, ECLI:NL:XX:2014:263.
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant 28 januari 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:316.

Spaanse en Duitse wet- en regelgeving

- Ley (Wet) 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, laatst gewijzigd op 10 juli 2021.
- Resolución (Besluit) 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Wet), laatst gewijzigd op 21 december 2020, BGBl. I S. 3096.
- Gesetzentwurf Deutscher Bundestag, Drucksache 18/5923, 7 september 2015.

Overige bronnen

- Centraal Bureau voor de Statistiek. (2020), 'Materiële welvaart in Nederland 2020.' <https://longreads.cbs.nl/materiele-welvaart-in-nederland-2020/>.
- M. Fernandez. (2020), 'Spanish Tax Advisor: How is inheritance of shares in a company included in the Inheritance Tax?', B Law & Tax. <https://www.blaw.es/en/spanish-tax-advisor-how-is-inheritance-of-shares-in-a-company-included-in-the-inheritance-tax/>.

- KPMG International. (2020), 'Global family business tax monitor. Charting a path for the future.' <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/10/global-family-business-tax-monitor.pdf>.
- KPMG Meijburg & Co. (2020), 'Europese bedrijfsopvolgingsregelingen: een vergelijking'. <https://meijburg.nl/sites/default/files/2020-10/Europese%20bedrijfsopvolgingsregelingen%3B%20een%20vergelijking.pdf>.
- Rijksoverheid, 'Het meten van doeltreffendheid' (online geraadpleegd). <https://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doeltreffendheid>
- Rijksoverheid. (2020), 'Overzicht vergelijk of combineer NOW, Tozo en TOGS'. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2020/04/28/tegemoetkoming-inkomsten-en-salarissen>.
- Cursus Belastingrecht (Schenk- en Erfbelasting), onderdeel S&E.11.4.0 Voortzettingsvereisten.