

kunnen maken. Deze beperkingen hebben geen onderdeel uitgemaakt van het overleg met het ministerie van Financiën over de maatregelen.

De door Financiën gegeven reden voor de uitsluiting van deze groepen is dat deze figuren meer te vergelijken zouden zijn met een belegger dan met een ondernemer en dat het daarom dus niet om een reële bedrijfsopvolging zou gaan. Deze groepen zijn echter doorgaans juist wel erg gebonden aan en betrokken bij de onderneming en zijn dus wel degelijk méér dan slechts belegger. Dit komt ook tot uitdrukking in de fiscale behandeling van deze figuren in de inkomstenbelasting, immers beide worden niet belast in Box 3. Bovendien gaat het bij deze overdrachten juist om actieve, échte ondernemingen.

Het uitsluiten van deze groepen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten past niet binnen de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, namelijk het niet in gevaar brengen van de continuïteit van ondernemingen door de heffing van successierechten. Bovendien is het onbegrijpelijk waarom juist nu deze beperkende maatregelen moeten worden genomen. Het zou daarom goed zijn als de staatssecretaris zou zorgen dat fictief aanmerkelijkbelanghouders en commanditaire vennoten niet worden uitgesloten van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de successiewetgeving.

buiten verzoek

V N O N C W

buiten verzoek

V N O N C W

buiten verzoek

V N O N C W

buiten verzoek

V N O N C W

DB 535
DA 3770

Retour van Minister/Stat

d.d. 19-08

Reeds cc aan:



Ministerie van Financiën

10.2.e

TER BESLISSING

Aan
de Staatssecretaris

Directie Directe Belastingen

Inlichtingen

10.2.e

F 0

10.2.e@minfin.nl

Datum

14 augustus 2009

Notitienummer

2009/513

Rubriek

Successie- en schenkingsrecht

Auteur

10.2.e

notitie

concept nota nav verslag wetsvoorstel herziening van de
Successiewet 1956

Paraaf
de Staatssecretaris

Via
de secretaris-generaal

11.1

Via
de directeur-generaal
Belastingdienst

11.1

Van
de plv. directeur Directe
Belastingen

11.1

Kopie aan
de Minister

10.2.e

Bijlagen
Verslag

Concept nota nav verslag
Concept nota van wijziging

Via
de directeur-generaal voor
Fiscale Zaken

10.2.e

Medeparaaf
Team particulieren en
formeel recht

10.2.e

Medeparaaf
Team Handhavingsbeleid

10.2.e

Medeparaaf
de directeur Algemene
Fiscale Politiek

10.2.e

Medeparaaf
de directeur Internationale
Fiscale zaken

10.2.e

Medeparaaf
de directeur AFEP

10.2.e

Aanleiding

Bijgaand treft u een concept van de nota n.a.v. het verslag bij het wetsvoorstel
wijziging van de Successiewet 1956 alsmede een concept van de nota van
wijziging. De stukken zijn nog (ter verfijning) in bewerking.

buiten verzoek

Nota naar aanleiding van het verslag.

11.1

Op alle onderdelen van het wetsvoorstel worden vragen gesteld.

- Bij de bedrijfsopvolgingsregeling worden vragen gesteld over de hoogte van
het vrijstellingspercentage van 90% (wordt zowel te hoog als te laag bevonden).

buiten verzoek

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

2. Gaat u ermee akkoord bij fictie in de wet op te nemen dat sprake is van een schenking als de bedrijfsopvolging plaatsvindt tegen een prijs waarbij een nog juist lonende exploitatie mogelijk is?

- De Hoge Raad heeft recent in een tweetal arresten geoordeeld dat er geen schenking aanwezig is indien een ouder in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging uit de personenvennootschap met zijn kind treedt, en dat kind het aandeel van de ouder in de onderneming op basis van het vennootschapscontract mag overnemen tegen vergoeding van een 'nog juist lonende exploitatiewaarde'.

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

V. Beslispunt bedrijfsopvolgingsregeling

11.1

- CDA, ChristenUnie en ook de NOB stellen vragen over de toerekening van de latente inkomstenbelasting. Er bestaan twee mogelijkheden voor de toerekening; aan de top of naar evenredigheid. De Belastingdienst hanteert tot nu toe de eerste methode. Hier is veel kritiek op in de literatuur.
- Inmiddels is in lagere rechtspraak beslist dat toegerekend zou moeten worden naar evenredigheid, oftewel de latente belastingschuld moet evenredig aan het vrijgestelde en het niet-vrijgestelde vermogen worden toegerekend.
- De evenredigheidsmethode is voor de belastingplichtige gunstiger.

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

dd. 15/9

Wetste op aan:



Ministerie van Financiën

DB 465.
ys.3063

TER BESLISSING

Aan
de Staatssecretaris

11.1

Directie Directe Belastingen

Inlichtingen

10.2.e

10.2.e@minfin.nl

Datum

11 september 2009

Notitienummer

DB 2009/564

Rubriek

Successie- en schenkingsrecht

Auteur

10.2.e

10.2.e

Van

de plv. directeur Directe
Belastingen

Kopie aan
Min, 2x PA, COMM

Bijlagen

2

notitie

Wetsvoorstel Successiewet, concepten en beslispunten

11.1

Paraaf
de Staatssecretaris

11.1

Paraaf
de directeur-generaal voor
Fiscale Zaken

11.1

Paraaf
de secretaris-generaal

11.1

Aanleiding

Hierbij bied ik u de concept nota nav het Nader verslag en de concept Tweede nota van wijziging op wetsvoorstel 31 930 aan. Er zal nog een tekstuele, inhoudelijke (finetuning) en aanvullende slag worden gemaakt.

buiten verzoek

Beslispunten

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

2.

11.1

Op grond van het wetsvoorstel kwalificeert een fictief ab wél, en een meetrek ab niet voor de BOR. Als argument daarvoor is gegeven dat een fictief ab in het

verleden (m.n. vóór vererving) heeft behoord tot een echt ab. In een enkel geval wordt een meetrek ab omgezet in een fictief ab. De CU-fractie wijst erop dat het argument om het fictieve ab toe te laten tot de BOR, dan niet opgaat. In dat geval komt het fictieve ab immers niet voort uit een echt ab.

Voorbeeld. Als vader 6% aandelen heeft, en zoon 4% en de zoon als eerste overlijdt, kan zijn meetrek ab omslaan in een fictief ab bij zijn erfgenamen.

de volgende 71 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.



min



Ministerie van Financiën

TER BESPREKING 12-10-2009, 9.30 UUR

Aan
de Staatssecretaris

Reis van

d.d. 13

Heeds on d

10.2.e

Directie Directe Belastingen

Inlichtingen

10.2.e

T

F

10.2.e

10.2.e@minfin.nl

Datum

9 oktober 2009

Notitienummer

2009/611

Rubriek

Successie- en schenkingsrecht

Auteur

10.2.e

notitie

Dossier wetgevingsoverleg Successiewet

Paraaf
de StaatssecretarisVia
de directeur-generaal voor
Fiscale Zaken

10.2.e

Via
de secretaris-generaal10.2. Van
Ede directeur Directe
Belastingen

10.2.e

10/g

Kopie aan
Min. SG, DGFZ (2x), PA (2x)
Comm (2x)Bijlagen
twee mappen
+ brievenMedeparaaf
de directeur Algemene
Fiscale Politiek

10.2.e

Hierbij de dossiers ten behoeve van het wetgevingsoverleg maandag 12 oktober a.s. De ene map bevat Kamerstukken, inclusief de gevraagde amendementen (al dan niet ingediend) met beoordelingen, de andere Q & A's.

10.2.e

Voorbespreking a.s. maandag

buiten verzoek

11.1

Als onderwerpen blijven de BOR en de reparaties van de ficties over. De wijziging van de BOR m.b.t. de verwaterde indirecte aanmerkelijkbelangen is ook door de Ver Nederlandse familiebedrijven positief ontvangen. Zij hebben een brief aan de Vaste Commissie gezonden (brief bijgevoegd), waarin zij aandringen op een spoedige behandeling zodat inwerkingtreding per 1 januari 2010 kan worden gehaald.

11.1

de volgende 35 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel reeds openbaar
zijn.

Metagegevens ten behoeve van het Basiswettenbestand (Bwb)

Betreft	Beleidsregel	
Besluitnummer	BLKB/2012/1221M	
Dagtekening besluit	17-01- 2013.	
Titel	Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolging	
Datum inwerkingtreding	De dag na dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.	
Terugwerkende kracht tot en met		
Vervaldatum		
Wettelijke regeling / artikel (rubriek Grondslag in Bwb)	Wettelijke regeling	Artikel
	Successiewet 1956	Art 35b t/m 35f
Besluiten die zijn ingetrokken in dit besluit	Nummer(s)	Ingangsdatum intrekking
	BLKB2011/68M	m.i.v. inwerkingtreding dit besluit



Ministerie van Financiën

TER BESLISSING

Aan
de Staatssecretaris

11.1

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Inlichtingen

10.2.e
10.2.e

10.2.e@minfin.nl

Datum
14 februari 2012

Notitienummer
DGB/2012/978

Rubriek
Successiewet

Auteur
10.2.e
10.2.e
10.2.e
10.2.e
10.2.e

11.1

Van
DGBel, Cluster Fiscaliteit
BLKB, Brieven en
Beleidsbesluiten
DGFZ, Directie Directe
Belastingen

Kopie aan
Minister, V&C, 2 x PA

Bijlagen
2

notitie

Bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet 1956

Paraaf
de Staatssecretaris

10.2.e

Via
de secretaris-generaal

10.2.e

Via
het (MT) DG Belastingdienst
(Theo Poolen)

10.2.e

Medeparaaf
de directeur Directe
Belastingen

10.2.e

Medeparaaf
de directeur Algemene
Fiscale Politiek

10.2.e

Aanleiding

VNO-NCW en MKB-Nederland (hierna: VNO-MKB) hebben in januari jl. een notitie geschreven aan Theo Poolen (MT DG Belastingdienst) over 'Knelpunten bedrijfsopvolgingsfaciliteiten Successiewet', zie bijlage I. De 10.2.e heeft dit onderwerp blijkbaar ook eerder mondeling bij u aan de orde gesteld. In de notitie worden drie punten genoemd die als knelpunt worden ervaren, te weten:

1. verwatering aanmerkelijk belang (ab) anders dan door vererving, schenking of overgang krachtens huwelijksvermogensrecht
2. 1-jaarswachttermijn bij herstel van oude gevallen van voor 2010
3. vorderingen die geen ondernemingsvermogen vormen.

Deze punten zijn ook bij de herziening van de Successiewet 1956 (hierna: SW) waarin de bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: BOR) 11.1 is verruimd van een vrijstelling van 75% tot 83/100% voor echt ondernemingsvermogen, aan de orde gesteld.

11.1

11.1

11.1

Toelichting

I Knelpunten

De drie genoemde knelpunten in de notitie zijn:

11.1

11.1

1. Verwatering ab

Met betrekking tot een ab dat is verwaterd (d.w.z. tot onder 5% is afgenomen) tot een indirect belang van ten minste 0,5% (in de werkmaatschappij) is in de SW geregeld dat nog steeds gebruik gemaakt kan worden van de BOR, mits de verwatering is opgetreden ten gevolge van vererving, schenking of overgang krachtens huwelijksvermogensrecht. Deze uitzondering is opgenomen naar aanleiding van signalen uit de praktijk dat een indirect ab-pakket in een werkmaatschappij kan verwateren door het overlijden van de ab-houder en dat dit bij familiebedrijven tot knelpunten in de bedrijfsopvolging kan leiden. VNO-MKB geven in de notitie aan dat een vergelijkbare verwatering ook kan plaatsvinden door middel van fusie en splitsing, maar dat de wetgeving een dergelijke verwatering niet als een verwatering aanmerkt waarop de BOR nog van toepassing is.

11.1

Dit is een juiste constatering. Tijdens de parlementaire behandeling van de herziening van de SW is dit punt aan de orde geweest. Onder andere naar aanleiding van een brief van de Vereniging Familiebedrijven Nederland is tijdens de Eerste Kamer behandeling de vraag gesteld of de BOR tevens van toepassing kon zijn als de verwatering plaatsvond door een fusie of werknemersparticipatie of door een verkoop.¹ Hierop is geantwoord dat de uitzondering voor verwateringssituaties is "... beperkt tot situaties waarbij de verwatering zijn oorzaak vindt in aan de natuurlijke gang van het leven verbonden gebeurtenissen (men wordt geboren, trouwt, krijgt kinderen en overlijdt waarbij die kinderen erven van de ouder). Voor schenkingen geldt dat daarmee doorgaans bij leven wordt geregeld wat anders, later, bij overlijden zou plaatsvinden." De wetgever zag geen aanleiding om de uitzondering voor verwateringssituaties uit te breiden.

11.1

11.1

11.1

2. Vastgoedondernemingen (genoemd knelpunt: de bezitseis)

Het komt vaak voor dat vader de aandelen van zijn werkmaatschappij houdt via zijn holding. In de holding zit het onroerend goed dat wordt verhuurd aan de werkmaatschappij. Door consolidatie van de holding met de werkmaatschappij kan de BOR dan toepassing vinden op de onderneming in de werkmaatschappij

11.1

¹ Kamerstukken I 2009/10, 31 930, F, blz. 11-13

én het onroerend goed in de holding. Als vervolgens in het kader van de bedrijfsopvolging de werkmaatschappij wordt overgedragen aan een kind, blijft de holding met het onroerend goed achter bij vader. Door de overdracht van de onderneming aan het kind is nu sprake van gewone verhuur van het onroerend goed. Verhuur kwalificeert als beleggen. Als vervolgens de aandelen holding overgaan, is de BOR niet van toepassing, omdat de aandelen geen onderneming vertegenwoordigen. Ook deze situatie is tijdens de parlementaire behandeling van de herziening van de SW aan de orde geweest (zie bijlage II). Daarbij is herhaald dat de enkele verhuur van een pand niet gelijk is aan het drijven van een objectieve onderneming.

11.1

VNO-MKB geeft aan dat in een dergelijk geval ervoor gekozen kan worden om de holding van vader weer een belang van 5% in de werkmaatschappij te laten verkrijgen. Hierdoor zal weer consolidatie kunnen plaatsvinden, waardoor bij verwerving van de aandelen in de holding de BOR toepassing kan vinden. Aandachtspunt hierbij is echter de bezitseis die sinds de herziening van de SW in 2010 in acht genomen moet worden: een periode dat de aandelen in het bezit moeten zijn van de erflater/schenker voorafgaand aan de overgang. Deze bezitseis wordt als knelpunt ervaren. Voor de erfbelasting geldt een bezitseis van één jaar, voor de schenkbelasting van vijf jaar. De bezitseis is een anti-misbruikbepaling om te voorkomen dat gewoon vermogen in het zicht van overlijden of een schenking wordt omgezet in gefaciliteerd ondernemingsvermogen, met het oog op de verregaande faciliteiten van de BOR. Om een beroep te kunnen doen op de BOR geldt het uitgangspunt dat er sprake moet zijn van een (enigszins) bestendige ondernemingssituatie.

VNO-MKB verzoeken nu, in het kader van overgangsrecht, de bezitseis van één jaar voor de erfbelasting te laten vervallen. Eigenlijk kan niet gesproken worden van overgangsrecht, omdat ook onder de oude regeling de BOR niet toegepast kan worden op een BV die alleen onroerend goed verhuurt aan een "derde". Zoals VNO-MKB aangeeft, kan geherstructureerd worden zodat de BOR alsnog toegepast kan worden. Voor die uitzondering gelden echter wel harde eisen, zoals de bezitseis, om misbruik te voorkomen.

11.1

11.1

11.1

11.1

3. Vorderingen zijn beleggingen, geen ondernemingsvermogen

Het laatste aangehaalde punt is het feit dat vorderingen niet kwalificeren als ondernemingsvermogen. VNO-MKB stellen voor de vorderingen voor fiscale doeleinden te herkwalificeren tot ondernemingsvermogen.

11.1

11.1

VNO-MKB schetsen de situatie waarin tot en met 2009 een bedrijfsoverdracht tot stand werd gebracht doordat de bedrijfsopvolger de koopsom voor de onderneming schuldig bleef aan de vennootschap van de overdrager. Bij de vererving van de aandelen van de overdrager is de BOR niet van toepassing, omdat het enige vermogen van de vennootschap de vordering op de vennootschap van de opvolger is.

11.1

11.1

11.1

11.1

Conceptreactie op

Reactie van de NOB op het concept beleidsbesluit BLKB 2012/1221M. Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het concept beleidsbesluit BLKB 2012/1221M. 'Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling' (hierna: het concept). De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie. Daarbij zal de Orde aansluiten bij de volgorde van onderwerpen, de nummering en de afkortingen in het concept.

3.1. Verhuur pand door een vennootschap aan een andere vennootschap van dezelfde aandeelhouder

De fiscale gevolgen verbonden aan het nalaten of schenken van beleggingsvermogen wijken sterk af van die van nalaten of schenken van ondernemingsvermogen (zie Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/05509). Het contrast is in de praktijk vaak het meest schril wanneer de desbetreffende vermogensbestanddelen worden aangehouden door een vennootschap waarin de schenker of erflater een aanmerkelijk belang heeft. In het geval van illiquide bezittingen, waarbij in het bijzonder kan worden gedacht aan vastgoed, is (onzekerheid over) de belastingheffing bij erven of schenken in de praktijk ook al van invloed op investerings- en financieringsbeslissingen tijdens de bezitsperiode van de toekomstige schenker of erflater. Een prudente investeerder zal immers rekening houden met het risico dat een bedrag dat oploopt tot 40%, of in sommige gevallen 55%, van de waarde van het vastgoed moet worden afgedragen. Juist in onzekere marktomstandigheden noopt dit tot een voorzichtigheid die op zichzelf de markt weer niet ten goede komt.

Het is voor de praktijk dan ook van groot belang dat zoveel mogelijk duidelijkheid wordt gegeven over de fiscale kwalificatie van vastgoed als ondernemingsvermogen. De Orde verzoekt de staatssecretaris om door middel van een aantal concrete beleidsregels een kader te scheppen voor de beoordeling wanneer wel en wanneer niet sprake is van vastgoed dat tot het vermogen van een onderneming behoort casu quo onder welke omstandigheden de exploitatie van vastgoed als het drijven van een onderneming kan worden aangemerkt. Naar de Orde begrijpt is in overleg met de Belastingdienst inmiddels de nodige ervaring opgedaan met voorgelegde casuïstiek, zoals verhuur in combinatie met andere activiteiten en projectontwikkeling. Met het oog op de rechtszekerheid stelt de Orde voor om op basis van voormelde ervaringen beleidsregels te formuleren en deze op te nemen in het besluit.

Onderdeel 3.1 ziet op de situatie waarin de zustervenootschap geen onderneming drijft. U stelt meer in zijn algemeenheid het vraagstuk aan de orde wanneer er sprake kan zijn van een vastgoedonderneming. Zoals aangegeven is in de Memorie van Toelichting (Tweede Kamer, 2008/09, 30 930, nr. 3, p. 42-43) is de vraag of sprake is van een materiële onderneming een feitelijke kwestie, zodat dit steeds zal moeten worden beoordeeld aan de hand van de feiten van het onderhavige geval. Daarom is dit niet vatbaar voor beleidsregels. Zoals u ook aangeeft, wordt hierover geprocedeerd.

3.2. Vijfjaarseis en middellijk gehouden aandelen

De Orde vraagt zich af waarom dit onderdeel is gehandhaafd. In het geldende besluit wordt dit onderdeel eveneens als vervallen aangemerkt. Vergelijk ook de onderdelen 4.1. tot en met 4.4. van het geldende besluit. Deze vervallen onderdelen uit eerdere besluiten over de BOR zijn in het concept niet teruggekeerd. De Orde verzoekt het onderhavige onderdeel eveneens te schrappen.

Net als in de vorige versie van het besluit is het de bedoeling om zoveel mogelijk de bestaande nummering in stand te houden, omdat de praktijk daaraan gewend is. Onderdelen 4.1 tot en met 4.4 kunnen zonder moeite geschrapt worden, omdat er geen opvolgend onderdeel 4.5 is. Als we 3.2 en 3.3 niet meer opnemen, dan moet 3.4 worden vernummerd naar 3.2, enz. Uitgangspunt is dat dit voor de lezer minder duidelijk is. Daarom hebben we uw suggestie niet overgenomen.

3.3. Toepassing 15%-regel

Hetgeen hiervóór bij onderdeel 3.2. is opgemerkt, geldt eveneens ten aanzien van het onderhavige onderdeel.

Zie hiervoor.

3.6.2. Overlijden echtgenoot van de deelnemer in een personenvennootschap

Dit onderdeel bevat een goedkeuring met toepassing van de hardheidsclausule. De Orde stelt het op prijs als in de goedkeuring tevens wordt aangegeven of, en zo ja voor welk bedrag, voor de berekening van de verschuldigde erfbelasting een belastinglatentie ex artikel 20, lid 5, Successiewet in mindering mag worden gebracht.

Voor de invloed van de latentie verwijzen we naar onderdeel 7.1. Een belastinglatentie is alleen aan de orde als er latente IB is. Om dit helemaal voor te rekenen, moet er dan een voorbeeld worden gemaakt met een bepaalde stille reserve in het ondernemingsvermogen o.i.d. Dit geeft een risico voor de duidelijkheid van de goedkeuring.

Tevens acht de Orde het voor de praktijk van belang te weten of in geval van overlijden van de ondernemer zelf, A in de beschreven situatie, de BOR van toepassing is op het gehele aandeel van A in de personenvennootschap of slechts op de helft alsmede of dan voor de berekening van de verschuldigde erfbelasting een volledige belastinglatentie in mindering mag worden gebracht of slechts een halve belastinglatentie. Met het oog op de rechtszekerheid stelt de Orde het op prijs als het besluit op deze punten wordt voorzien van een nadere toelichting.

De goedkeuring is van toepassing op de helft van het ondernemingsvermogen van A. A heeft een aandeel in een personenvennootschap dat geheel aan hem is verkocht. Vanuit dat uitgangspunt is de goedkeuring geschreven. Tevens is opgemerkt dat de overige voorwaarden voor de BOR. Rekening houden met de belastinglatentie is er daar een van. Omdat de goed-

keuring geldt voor de helft van het ondernemingsvermogen van A, volgt daaruit dat alleen met de belastinglatentie op die helft rekening wordt gehouden.

3.7. Finaal verrekenbeding

In dit onderdeel wordt opgemerkt dat, hoewel de situatie voor A bij het finaal verrekenbeding vergelijkbaar is met de situatie die voor A zou zijn ontstaan als A en B in wettelijke gemeenschap van goederen waren gehuwd, de BOR hierbij naar de letter niet van toepassing is en kind C geen beroep kan doen op de uitstelregeling van artikel 25, lid 13, Invorderingswet. Nu dit onredelijk wordt geacht, bevat het onderdeel op dit punt een goedkeuring.

De Orde wijst erop dat daarbij geen (volledige) gelijkstelling met een gemeenschap van goederen wordt gerealiseerd. Door de BOR alleen toe te passen op het saldo van de verrekeningsvordering, werkt de BOR in de gegeven voorbeelden wezenlijk anders uit dan in geval van een gemeenschap van goederen. Bij een gemeenschap van goederen zou de langstlevende in beide voorbeelden recht hebben op een BOR van 50 (i.e. de helft van het ondernemingsvermogen van 100) in plaats van op een BOR van 20 (in het eerste voorbeeld) respectievelijk nihil (in het tweede voorbeeld). De Orde verzoekt de onderhavige goedkeuring met inachtneming van het voorgaande te verruimen en/of in het besluit te voorzien van een nadere toelichting.

We zien geen aanleiding de goedkeuring te verruimen. Als A overlijdt, kan de BOR immers worden toegepast op het gehele ondernemingsvermogen. Er is nu eenmaal een verschil tussen een wettelijke gemeenschap en huwelijkse voorwaarden met een finaal verrekenbeding.

Verder stelt de Orde het op prijs als in de beide voorbeelden wordt aangegeven of, en zo ja voor welk bedrag, voor de berekening van de verschuldigde erfbelasting een belastinglatentie ex artikel 20, lid 5, Successiewet in mindering mag worden gebracht.

Zie de reactie onder 3.6.2

3.8. Indirecte overdracht van aandelen

Dit onderdeel bevat een goedkeuring met toepassing van de hardheidsclausule voor een indirecte verkrijging van aandelen. De in de goedkeuring beschreven situaties betreffen steeds gevallen, waarin de aandeelhouder een 100%-belang heeft in de houdstervennootschap en de houdstervennootschap op haar beurt een 100%-belang heeft in de werkmaatschappij. De Orde verzoekt in het besluit te verduidelijken dat de goedkeuring ook betrekking heeft op belangen van minder dan 100%.

Allereerst merken we op dat de 3 situaties geen voorbeelden zijn. Zoals is vermeld, geldt de goedkeuring alleen in de benoemde drie situaties.

Uiteraard geldt situatie 2 ook als het kwalificerende belang minder is dan 100%. Dat is echter alleen voorstelbaar als A (ouder) zijn aandelen overdraagt aan meerdere kinderen. In de praktijk zien we dat elk kind vaak zijn eigen holding heeft. Vandaar dat we 100% hebben laten staan. Een voorkomend geval waarin een indirecte overdracht is aan iemand die geen 100% aandeelhouder is, kan worden voorgelegd.

Bij de onder de goedkeuring als tweede beschreven situatie is vermeld dat de aandelen BV Y gedurende vijf jaar niet geheel of gedeeltelijk mogen worden vervreemd. Ter verduidelijking respectievelijk om buiten twijfel te stellen dat hier niet wordt bedoeld op de aandelen in BV X, verzoekt de Orde in het besluit de derde volzin onder 2. als volgt aan te passen "Tevens mag BV C op haar beurt de indirect door haar gehouden aandelen in BV Y gedurende deze vijf jaren ook niet geheel of gedeeltelijk vervreemden."

Een typefoutje. Het gaat steeds om aandelen BV X.

De derde volzin hoeft niet te worden aangepast. BV Y is de "onderneming" door de toerekeningsbepaling. Als BV X aandelen BV Y vervreemdt, vervreemdt BV X die onderneming.

3.9. Preferente aandelen

Op grond van artikel 35c, lid 4, onderdeel b, Successiewet moet een omzetting tot preferente aandelen gepaard zijn gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander. De Orde meent dat ook het uitgeven van gewone aandelen door de werkmaatschappij aan de DGA onder omstandigheden kan worden gezien als het uitgeven van aandelen aan 'een ander' in de zin van voormelde bepaling. De Orde geeft ter toelichting een voorbeeld.

X houdt alle aandelen in Holding BV. Holding BV houdt 100% van de aandelen in Werk BV. Manager Y is één van de beoogde bedrijfsopvolgers. Mogelijk is ook het kind van X (Z) in de toekomst een bedrijfsopvolger. Om die reden wordt de bedrijfsopvolging als volgt vormgegeven. De gewone aandelen in Werk BV worden omgezet in cumulatief preferente aandelen.

Tegelijkertijd worden gewone aandelen uitgegeven aan Manager Y en aan X. Indien Z in de toekomst (mede) bedrijfsopvolger wordt, kan hij de gewone aandelen van X geschenken krijgen. Bij overlijden van X kwalificeren de aandelen Holding BV (met daarbij de indirect gehouden preferente aandelen) voor de toepassing van de BOR.

De Orde verzoekt in het besluit goed te keuren dat in voormelde situatie de aan X uitgegeven gewone aandelen geacht kunnen worden te zijn uitgereikt aan 'een ander' in de zin van voormelde bepaling alsook in de zin van de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting.

Niet overgenomen. X is geen ander. Een concrete situatie waarin de aandelen vóór 2010 zijn uitgegeven kan worden voorgelegd. Voor situaties ontstaan op of na 1 januari 2010 moet worden voldaan aan de wettelijke bepalingen.

Verder zijn er situaties, waarin de voorwaarde dat er nieuwe gewone aandelen worden uitgereikt aan een ander in feite overbodig is. De Orde geeft ter toelichting een voorbeeld.

Twee aandeelhouders, A en B, houden ieder (in)direct 50% van de gewone aandelen in werkmaatschappij C BV. Vervolgens wenst aandeelhouder A zich terug te trekken uit de onderneming. Hiertoe wordt zijn (in)direct gehouden 50%-pakket in C BV omgezet in (cumulatief) preferente aandelen. Aandeelhouder B behoudt zijn 50% gewone aandelen in C BV.

Teneinde de (cumulatief) preferente aandelen te laten kwalificeren voor de BOR, dienen tevens gewone aandelen te worden uitgereikt aan 'een ander', te weten ((in)direct) aan aandeelhouder B. B bezit echter reeds (in)direct 50% van de gewone aandelen in C BV.

De Orde verzoekt in het besluit goed te keuren dat in voormelde situatie de door B gehouden gewone aandelen geacht worden te zijn uitgereikt aan 'een ander' in de zin van voormelde bepaling alsook in de zin van de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting.

Niet overgenomen. Deze situatie wordt gedekt in de goedkeuring voor situaties die al voor 1 januari 2010 bestonden. Voor situaties ontstaan op of na 1 januari 2010 moet worden voldaan aan de wettelijke bepalingen.

De Orde wijst nog op een knelpunt in artikel 8 Uitvoeringsregeling. Willen preferente aandelen kunnen kwalificeren voor de BOR, dan is vereist dat sprake is van een omzetting van gewone aandelen in (cumulatief) preferente aandelen. Artikel 8 Uitvoeringsregeling geeft een aantal versoepelingen op dit omzettingsvereiste. Zo is ook sprake van een kwalificerende 'omzetting' als de (cumulatief) preferente aandelen ontstaan in het kader van een gefacilieerde aandelenfusie ex artikel 3.55 Wet IB 2001, een gefacilieerde splitsing ex artikel 3.56 Wet IB 2001, een gefacilieerde juridische fusie ex artikel 3.57 Wet IB 2001 en een gefacilieerde bedrijfsfusie ex artikel 14 Wet VPB (artikel 8, lid 3, laatste alinea, Uitvoeringsregeling). Hieronder valt niet de situatie waarin de (cumulatief) preferente aandelen ontstaan in de sfeer van de vennootschapsbelasting waarbij de inbreng van gewone aandelen is vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling ex artikel 13 Wet VPB. Vooral vóór 2010, toen deze nieuwe regels voor (cumulatief) preferente aandelen nog niet bekend waren, is het regelmatig voorgekomen dat vennootschappen gewone aandelen hebben ingebracht in een andere vennootschap tegen uitreiking van (cumulatief) preferente aandelen. Deze aandelenfusie is bij de inbrengende BV niet gefacilieerd op grond van artikel 3.55 Wet IB 2001 maar vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet VPB. Het komt de Orde voor dat ook (cumulatief) preferente aandelen die zijn ontstaan in het kader van een dergelijke aandelenfusie zouden moeten kwalificeren voor de BOR en de doorschuifregeling in de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting. De Orde verzoekt zulks in het besluit goed te keuren.

Zeër recent is een dergelijk geval voorgelegd. We benaderen dat positief. Nadat het voorgelegde geval is behandeld wordt beoordeeld zal het besluit worden aangepast. Andere concrete gevallen kunnen alvast worden voorgelegd.

3.9.2. (Cumulatief) preferente aandelen die vóór 2010 zijn ontstaan door omwisseling van een vordering.

Dit onderdeel begint met de opmerking dat vorderingen voor de BOR niet als ondernemingsvermogen worden aangemerkt. Aangezien deze opmerking naar de mening van de Orde in zijn algemeenheid niet juist is, stelt de Orde voor de desbetreffende zin te schrappen en de tweede zin te herformuleren.

Hier verschillen we van mening. Het uitgangspunt is dat een enkele vordering als zodanig juist geen ondernemingsvermogen is. Een uitzondering is niet uit te sluiten. Vorderingen zijn echter in zijn algemeenheid geen ondernemingsvermogen. De tekst is hierop aangepast.

Het onderdeel bevat voorts een goedkeuring onder voorwaarden met toepassing van de hardheidsclausule. Met betrekking tot de gestelde voorwaarden vraagt de Orde zich af waarom de vordering op dezelfde dag moet zijn omgezet (cumulatief) preferente aandelen. Omzetting kan ook later hebben plaatsgevonden, bijvoorbeeld omdat de onderkapitalisatieregeling van artikel 10d Wet VPB van toepassing werd. Ook in die situatie kon niet geanticipeerd worden op de zich wijzigende regels met betrekking tot bedrijfsopvolgingen. De eerdere vordering is

ontstaan in het kader van een reële bedrijfsopvolging, zodat ook de latere (cumulatief) preferente aandelen naar de mening van de Orde zijn ontstaan in het kader van een reële bedrijfsopvolging. Er is naar de mening van de Orde dan ook geen strijd met doel en strekking van de BOR. De Orde verzoekt derhalve de goedkeuring in het besluit uit te breiden tot (bepaalde) omzettingen vanaf 2010 en/of het besluit op dit punt van een nadere toelichting te voorzien.

Een vordering ontstaan door verkoop kwalificeert als zodanig niet. Daarin willen we geen onderscheid maken, behalve als de omzetting op dezelfde dag plaatsvond én alleen voor situaties van voor 2010. Vanaf 2010 zijn de voorwaarden helder. Er is geen aanleiding om hierop een uitzondering te maken.

De derde voorwaarde voor de onderhavige goedkeuring luidt dat voor de toepassing van artikel 13d, lid 6, en artikel 13i Wet VPB de inbreng van de aandelen tegen de vordering geacht wordt te hebben plaatsgevonden tegen uitreiking van cumulatief preferente aandelen. Naar de mening van de Orde staat de heffing van vennootschapsbelasting echter geheel los van de heffing van erf- en schenkbelasting en wordt bovendien geheven van een andere belastingplichtige. Als op voorhand vaststaat dat de vordering zal worden omgezet in (cumulatief) preferente aandelen - en dit zal doorgaans het geval zijn als een en ander op dezelfde dag geschiedt - kan voor de vennootschapsbelasting zonder meer worden verdedigd dat hierop de doorschuifregelingen van artikel 13d, lid 6, respectievelijk artikel 13i Wet VPB van toepassing zijn. Op grond van het voorgaande is de onderhavige voorwaarde naar de mening van de Orde in dit besluit niet op zijn plaats. De Orde verzoekt daarom de onderhavige voorwaarde te schrappen.

De gestelde voorwaarde over de toepassing van artikel 13d, lid 6 en artikel 13i Wet VPB bewerkstelligt dat voor de heffing van vennootschapsbelasting wordt uitgegaan van hetzelfde (fictieve) feitencomplex waarvan voor de heffing van erf- en schenkbelasting wordt uitgegaan. Naar mijn mening is dat, in het kader van de gegeven goedkeuring voor de heffing van schenk- en erfbelasting, evenwichtig. Op zich kan worden verdedigd dat de desbetreffende doorschuifregelingen van toepassing zijn, maar dat staat niet bij voorbaat vast. Daarom heb ik de voorwaarde gehandhaafd.

Mocht voormelde derde voorwaarde toch in stand blijven, dan stelt de Orde het op prijs als ook voor de toepassing van (artikel 4.41, lid 1, juncto) artikel 3.55 Wet IB 2001 de inbreng van de aandelen tegen de vordering, zo die vanuit de aandeelhouder in privé is geschied, geacht wordt te hebben plaatsgevonden tegen uitreiking van cumulatief preferente aandelen. Alsdan verzoekt de Orde, met het oog op een consistente benadering, de derde voorwaarde uit te breiden zoals hiervóór beschreven, opdat afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim achterwege kan blijven.

Niet overgenomen. Dit past niet in het kader van dit besluit. Dit is primair een vraag die thuis hoort in de aanmerkelijkbelangheffing.

3.11. Bezitseis

De Orde vraagt zich af op welke wijze het bezitsvereiste (de ondernemingseis) moet worden uitgelegd, indien binnen een (groot) concern een dochtervennootschap die een materiële on-

onderneming drijft, is verkocht en daarna een nieuwe dochtervennootschap die ook een materiële onderneming drijft, is gekocht. Begint de één- respectievelijk vijfjaarstermijn dan opnieuw te lopen (toetsing per dochtervennootschap) of moet op concernniveau worden beoordeeld of een materiële onderneming wordt gedreven? Indien de beoordeling op concernniveau dient plaats te vinden, komt de vraag op of er in genoemde situatie in het geheel geen nieuwe termijn gaat lopen - omdat het concern al een materiële onderneming dreef en dit blijft doen, ook al is er een dochtervennootschap verkocht en gekocht - of dat alleen een nieuwe termijn begint te lopen, voor zover de onderneming is uitgebreid door de aankoop van nieuwe dochtervennootschappen. De Orde stelt het op prijs als in het besluit op dit punt een nadere toelichting wordt opgenomen.

Door de toerekeningsregeling wordt de onderneming van de dochtervennootschappen toegerekend. Als een dochtermaatschappij wordt verkocht, wordt de onderneming verkocht, gestaakt. De aankoop van een nieuwe dochtermaatschappij wordt behandeld als de aankoop van een nieuwe onderneming. Een nieuwe bezitstermijn van een of vijf jaar gaat dan lopen. Er is geen aanleiding hierop een uitzondering te maken. Voor de goedkeuring is daarom ook benadrukt dat de goedkeuring alleen geldt voor het bezit van de aandelen. Als de betrokken vennootschap bijvoorbeeld een onderneming heeft verkregen, geldt daarvoor wel de bezitsei van een jaar.

4. Toerekeningsregeling

In de praktijk bestaat discussie over de vraag hoe de toerekeningsregeling uitwerkt bij een concern dat bestaat uit dochter- en kleindochtervennootschappen. Volgens de Orde dienen, mits aan de eisen wordt voldaan, de bezittingen en schulden van alle concernvennootschappen te worden toegerekend aan de (holding)vennootschap, waarin de erflater of schenker een aanmerkelijk belang heeft. Op dit niveau moet vervolgens worden bepaald of de bezittingen en schulden tot het ondernemingsvermogen behoren of niet. Voor de toerekening is niet vereist dat de vennootschap waarin een indirect aanmerkelijk belang wordt gehouden, zelf een onderneming drijft. Onderlinge vorderingen en schulden die worden toegerekend dienen naar rato van het aandelenbelang te worden geconsolideerd. De Orde wijst in dit verband ook op de goedkeuring, opgenomen in onderdeel 3.8, waarbij onder 2. sprake is van een concern met een dochter- en een kleindochtervennootschap. Ter toelichting worden hierna vier concrete situaties beschreven.

Situatie 1

BV A houdt alle aandelen in BV B die op haar beurt alle aandelen in BV C houdt. BV C drijft een materiële onderneming. BV A verhuurt het bedrijfspand aan BV C. BV B verstrekt een lening aan BV C voor de financiering van de ondernemingsactiviteiten.

Naar de mening van de Orde moeten de bezittingen van BV B en BV C worden toegerekend aan BV A. Door die toerekening verdwijnt de vordering/schuldverhouding en wordt BV A geacht een onderneming te drijven. Het pand wordt in die onderneming gebruikt en kwalificeert dus als ondernemingsvermogen. De visie dat de bezittingen van BV C direct moeten worden toegerekend aan BV A en dat de bezittingen van BV B niet kunnen worden toegerekend aan BV A, omdat deze vennootschap geen onderneming drijft, is naar de mening van de Orde niet juist.

Situatie 2

BV A houdt 5% van de aandelen in BV B die op haar beurt alle aandelen in BV C houdt. BV C drijft een materiële onderneming. BV A verhuurt het bedrijfspand aan BV C. BV B verstrekt een lening aan BV C voor de financiering van de ondernemingsactiviteiten. Naar de mening van de Orde moeten alle bezittingen van BV B en BV C naar evenredigheid van het aandelenbelang worden toegerekend aan BV A. Aangezien na toerekening BV A een onderneming drijft, behoort het pand in zijn geheel tot het ondernemingsvermogen. De vordering is door de toerekening van het vermogen van BV B en BV C aan BV A verdwenen.

Situatie 3

BV A houdt alle aandelen in BV B die op haar beurt 5% van de aandelen in BV C houdt. BV C drijft een materiële onderneming. BV A verhuurt het bedrijfspand aan BV C. BV B verstrekt een lening aan BV C voor de financiering van de ondernemingsactiviteiten. Naar de mening van de Orde moeten de bezittingen van BV C worden toegerekend aan BV B en de bezittingen van BV B aan BV A. Vervolgens moet op het niveau van BV A worden bepaald welke bezittingen tot het ondernemingsvermogen behoren. Aangezien het pand volledig in de onderneming wordt aangewend, geldt het gehele pand naar de mening van de Orde als ondernemingsvermogen. Hetzelfde geldt naar de mening van de Orde voor de etikettering van de vordering van BV B. Door de toerekening wordt BV B geacht een onderneming te drijven en de ter beschikking gestelde gelden worden volledig in de onderneming aangewend.

Situatie 4

X houdt alle aandelen in BV A. BV A houdt 20% van de aandelen BV B die een materiële onderneming drijft. De overige aandelen BV B zijn via persoonlijke houdstervennootschappen in handen van broers en zussen van X. BV B heeft een belang van 15% in X Ltd. Naar de mening van de Orde moeten de bezittingen van BV B worden toegerekend aan BV A. De bezittingen van X Ltd. mogen niet worden toegerekend aan BV A, omdat X geen indirect aanmerkelijk belang heeft in X Ltd. Vervolgens moet worden bepaald of het aandelenbelang in X Ltd. tot het (toegerekende) ondernemingsvermogen van BV A moet worden gerekend. Naar de mening van de Orde is dat het geval, indien de aandelen worden gehouden in het verlengde van de ondernemingsactiviteiten van BV A/BV B en niet als een belegging.

De Orde stelt het op prijs indien haar zienswijze voor wat betreft de vier hiervoor beschreven situaties in het besluit wordt bevestigd en/of de toerekeningsregeling in het besluit van een nadere toelichting wordt voorzien.

Tot slot vraagt de Orde in dit kader nog aandacht voor de volgende situatie.

X en Y zijn in gemeenschap van goederen gehuwd en hebben één kind, Z. X en Y houden alle aandelen in Holding BV. De aandelen waren vóór het huwelijk volledig in handen van X. Holding BV houdt sinds jaar en dag 5% van de aandelen in Werk BV. X overlijdt. 50% van de aandelen in Holding BV vererft naar Z. De resterende 50% blijft achter bij Y, waardoor Y nog een indirect belang houdt in Werk BV van 2,5%. Y overlijdt.

Naar de mening van de Orde is artikel 35c, lid 5, onderdeel b, ten 1^e, Successiewet hier van toepassing. De Orde stelt het op prijs indien haar zienswijze ten aanzien van de beschreven situatie in het besluit wordt bevestigd en/of de toerekeningsregeling in het besluit van een nadere toelichting wordt voorzien.

De voorgelegde situaties zijn te casuïstisch. Het past niet in het opnemen van een algemeen beleidsbesluit om hier op in te gaan. Een eventueel concreet geval kan aan de inspecteur worden voorgelegd.

6.1. Ophouden winst te genieten

In dit onderdeel wordt geconstateerd dat het moment waarop de verkrijger ophoudt winst te genieten, af kan wijken van het moment waarop hij op grond van goedkoopmansgebruik zijn stakingswinst in aanmerking mag nemen. De Orde verzoekt om ter voorkoming van verwarring hier de woorden 'op grond van goedkoopmansgebruik' te schrappen, nu het tijdstip waarop stakingswinst in aanmerking dient te worden genomen niet door goedkoopmansgebruik (jaarwinst) wordt bepaald.

Niet overgenomen. Goedkoopmansgebruik is van invloed op de winstbepaling.

De Orde vraagt aandacht voor een drietal knelpunten in het kader van de toepassing van artikel 35e, lid 1, onderdeel a respectievelijk onderdeel b, Successiewet.

1. Onder de huidige economische omstandigheden is het niet denkbeeldig dat de ondernemingsactiviteit moet worden gestaakt om redenen die geheel buiten de macht van de verkrijger liggen, bijvoorbeeld in situaties van faillissement. De Orde stelt het op prijs indien voor die situatie met toepassing van de hardheidsclausule wordt goedgekeurd dat de BOR niet wordt teruggenomen.

Er is geen aanleiding hiervoor een goedkeuring te geven. De BOR is een faciliteit die is gekoppeld aan de dwingende eis van tenminste vijf jaren voortzetting. Voor staking door verkoop, faillissement of anderszins geldt geen onderscheid. Een uitzondering is alleen gemaakt voor het overlijden van de voortzetter zelf binnen vijf jaar. Differentiatie in "type" staking is overigens praktisch niet uitvoerbaar.

2. Verder leidt toetreding van een nieuwe vennoot tot een bestaande VOF volgens vaste jurisprudentie in de inkomstenbelasting tot staking van een evenredig gedeelte van de onderneming door de zittende vennoten in de VOF. Ter toelichting dient het volgende voorbeeld. Vader A drijft een eenmanszaak die vererft naar zijn zoons B en C. B en C, vennoten in een VOF, moeten nu hun onderneming gedurende vijf jaar voortzetten. Om bedrijfseconomische redenen treedt in het derde jaar een derde vennoot, D, toe tot VOF die daarbij een eigen onderneming in de VOF inbrengt (fusie) ter waarde van 50% van de onderneming die de VOF daarvoor dreef.

Naar de mening van de Orde wordt in deze situatie niet in strijd met het voortzettingsvereiste van de BOR gehandeld. Weliswaar is het relatieve belang van B en C in de VOF afgenomen van 50% tot 33,33%, maar de omvang van het ondernemingsvermogen is met evenveel toegenomen, zodat per saldo het ondernemingsvermogen van B en C door de toetreding van D ongewijzigd is gebleven. Anders gezegd: een belang van 50% van B respectievelijk C in een VOF met een waarde van 100 is evenveel als een belang van 33,33% van B respectievelijk C in een VOF met een waarde van 150. De Orde stelt het op prijs indien haar zienswijze ten aanzien van de beschreven situatie in het besluit wordt bevestigd en/of van een nadere toelichting wordt voorzien.

Het begrip voortzetten volgt de IB. Er is geen aanleiding daarvan af te wijken. Door de toetreding van D dragen B en C ieder 1/3 van hun onderneming over.

3. Het komt in de praktijk regelmatig voor dat een bedrijfsopvolging wordt vormgegeven door middel van een (besloten) commanditaire vennootschap (hierna: CV), waarbij de overdrager commanditair vennoot (medegerechtigde) wordt in de CV en de opvolger(s) beherend vennoot. Komt de commanditaire vennoot (medegerechtigde) vervolgens te overlijden, dan is op deze medegerechtigdheid de BOR van toepassing ingevolge artikel 35c, lid 1, onderdeel b, Successiewet, op voorwaarde dat de verkrijger, de beherend vennoot in de CV, niet binnen vijf jaar ophoudt "uit de verkregen medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan" winst te genieten. Indien echter de beherend vennoot in de CV de medegerechtigdheid erft van de overleden commanditaire vennoot, dan zet deze de medegerechtigdheid niet voort. Door de vererving van het aandeel van de commanditaire vennoot naar de beherend vennoot houdt de CV van rechtswege op te bestaan en wordt de onderneming een eenmanszaak met de verkrijger als (enige) ondernemer. Daarmee houdt de beherend vennoot/verkrijger strikt genomen op 'uit de medegerechtigdheid winst te genieten' in de zin van artikel 35e, lid 1, onderdeel b, Successiewet. Het komt de Orde voor dat dit niet bedoeld is. De Orde verzoekt in het besluit goed te keuren, eventueel met toepassing van de hardheidsclausule, dat in voormelde situatie niet in strijd wordt gehandeld met de voortzettingseis.

Een concreet geval kan worden voorgelegd aan de inspecteur.

6.2. Aangaan samenwerkingsverbanden

Hetgeen hiervoor bij onderdeel 3.2. is opgemerkt geldt eveneens ten aanzien van het onderhavige onderdeel.

Zie de reactie onder onderdeel 3.2.

6.3. Vervreemding van niet gefacilieerd verkregen aandelen

In de eerste alinea van dit onderdeel wordt opgemerkt dat het voortzettingsvereiste bij aandelen alleen geldt voor de verkregen aandelen. De aandelen die de verkrijger al had, kan hij vervreemden zonder gevolgen voor de BOR. Vervolgens wordt een voorbeeld gegeven waarin de aandelen met aandelennummers worden geïndividualiseerd. De aandelennummers die de verkrijger al had, kunnen volgens het voorbeeld zonder gevolgen voor de BOR worden vervreemd.

Naar de mening van de Orde handelt de verkrijger evenmin in strijd met het voortzettingsvereiste van de BOR als zijn belang niet daalt onder het belang dat hij had vóór de verkrijging, in het gegeven voorbeeld 28% (14/50), waarbij het niet noodzakelijk is dat hij de aandelennummers behoudt die hij vóór de verkrijging al had. De Orde meent dat deze pakketbenadering ('overall') past bij de benadering die in ditzelfde onderdeel in voorbeeld 2 is gekozen in geval van aandelen die tot een huwelijksgoederengemeenschap behoren. De Orde stelt het op prijs, indien haar zienswijze ten aanzien van het voormelde in het besluit wordt bevestigd, bij voorkeur door aanpassing van het bedoelde voorbeeld, en/of het onderhavige punt in het besluit nader wordt toegelicht.

De wettekst verzet zich tegen deze uitleg. De goedgekeurde situatie geldt alleen voor een huwelijksgemeenschap waarin de aandelen niet aan de individuele echtgenoten kunnen worden toegerekend.

6.4. Certificering van aandelen

Blijkens dit onderdeel wordt een certificering conform het besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674, voor de BOR niet aangemerkt als een vervreemding. De Orde stelt het op prijs indien hieraan wordt toegevoegd dat ook decertificering niet leidt tot het terugnemen van de BOR.

Niet overgenomen. Een concreet geval kan worden voorgelegd aan de inspecteur.

6.5. Verkoop indirect gehouden aandelen. Gevolgen voor de toerekeningsregeling

De toerekeningsregeling geldt voor zover en voor zolang de houdstervennootschap de aandelen in de desbetreffende deelneming in haar bezit heeft, aldus dit onderdeel. Daarbij lijkt te worden uitgegaan van een statische benadering. Zeker bij grotere concerns is het echter niet ongebruikelijk dat vennootschappen worden verkocht en wordt geïnvesteerd in nieuwe vennootschappen zonder dat gezegd kan worden dat de ondernemingsactiviteiten zijn gestaakt. De Orde merkt dienaangaande op dat volgens de vaste rechtspraak in de inkomstenbelasting de verkoop van een onderneming geen staking betekent, indien de overdrager vervolgens nieuwe ondernemingsactiviteiten aanvangt en de identiteit van de onderneming wezenlijk dezelfde is gebleven (onder andere HR 19 maart 2010, nr. 08/01448 en 08/02813, BNB 2010/213-214). Het stakingsbegrip uit de inkomstenbelasting is voor de BOR ook van toepassing op vennootschappelijke situaties. De Orde is dan ook van mening dat de verkoop van een deelneming niet per definitie betekent dat de houdstervennootschap haar onderneming heeft gestaakt. Van een staking is - gelet op voormelde rechtspraak - naar het oordeel van de Orde geen sprake, indien de houdstervennootschap direct dan wel indirect, via een deelneming, nieuwe ondernemingsactiviteiten entameert, op een dusdanige wijze dat de identiteit van de onderneming wezenlijk dezelfde is gebleven. De Orde verzoekt voormeld standpunt zoals verwoord in het concept, en in het geldende besluit, met inachtneming van het voorgaande te heroverwegen. Naar de mening van de Orde zou in dit kader een beter criterium zijn dat de omvang en identiteit van de onderneming niet mag veranderen als gevolg van de verkoop van deelnemingen.

Niet overgenomen. Door de toerekeningsregeling wordt op IB-niveau gekeken of de onderneming wordt gestaakt. Jurisprudentie als HR 19 maart 2010, nr. 08/01448 en 08/02813, BNB 2010/213-214 wordt hierbij uiteraard in de beoordeling betrokken.

Verder vraagt de Orde aandacht voor de in de praktijk veel voorkomende aanbiedingsregelingen. De Orde is van mening dat een aanbiedingsregeling op grond waarvan de aandelen moeten worden aangeboden aan de andere aandeelhouder(s), op zichzelf niet leidt tot een schending van het voortzettingsvereiste. Van een schending van het voortzettingsvereiste is pas sprake als binnen de vijfjaarstermijn de aandelen in fiscale zin worden overdragen, dat wil

zeggen de economische eigendom van de aandelen overgaat op een ander. De Orde verzoekt deze zienswijze in het besluit te bevestigen en/of dit punt in het besluit nader toe te lichten.

Niet bekend is dat dit in de praktijk een knelpunt is. Als er in fiscale zin binnen 5 jaar wordt overgedragen is niet voldaan aan het voortzettingsvereiste. De feitelijke beoordeling hiervan ligt bij de inspecteur.

6.6. Doorzak onderneming binnen fiscale eenheid

In dit onderdeel wordt goedgekeurd dat artikel 10, lid 1, onderdeel e, Uitvoeringsregeling van overeenkomstige toepassing is op de overdracht van een onderneming die is gefacilieerd op grond van artikel 15 Wet VPB. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat de onderneming wordt overgedragen tegen uitreiking van aandelen.

De Orde vraagt zich af waarom de onderneming tegen aandelen moet worden overgedragen. Ook als tegen een vordering/schuld wordt overgedragen binnen de fiscale eenheid, wordt de onderneming binnen concern voortgezet. Het onderscheid tussen overdrachten tegen uitreiking van aandelen respectievelijk tegen een vordering/schuld heeft in de vennootschapsbelasting betekenis voor de sanctietermijn van artikel 15ai Wet VPB. Voor de BOR is dit echter irrelevant, aangezien de BOR een eigen voortzettingsvereiste kent. De Orde verzoekt daarom deze voorwaarde te heroverwegen en/of in het besluit nader toe te lichten.

Niet overgenomen. De voorwaarde is opgenomen naar analogie van artikel 14 Wet VPB. Inbreng van een onderneming moet tegen aandelen en niet tegen vordering/schuld.

De goedkeuring geldt voor 'de overdracht van een onderneming'. Gelet op het hierbij gegeven voorbeeld in het concept is daarvan ook sprake als de onderneming zonder de onroerende za(a)k(en) wordt 'doorovergedragen' aan een werkmaatschappij. De Orde verzoekt in de goedkeuring expliciet tot uitdrukking te brengen dat onder 'de overdracht van een onderneming' mede wordt begrepen de overdracht van een onderneming exclusief onroerende zaken - in het bijzonder gelet op de thans lopende procedure bij de Hoge Raad (nr. 11/00167, V-N 2012/26.15) - alsmede de overdracht van een zelfstandig onderdeel van een onderneming

Verder wordt in het voorbeeld uitgegaan van een overdracht van de onderneming aan Exploitatie OG BV met toepassing van artikel 14 Wet VPB. De Orde is van mening dat ook bij deze overdracht gebruik kan worden gemaakt van de onderhavige goedkeuring. De Orde stelt het op prijs indien haar zienswijze in het besluit wordt bevestigd en/of dit punt in het besluit nader wordt toegelicht.

Het voorbeeld is aangepast.

6.7 Bedrijfsfusie met meerdere verkrijgers

Onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat op verzoek van de verkrijgers artikel 10, lid 1, onderdeel e, Uitvoeringsregeling ook geldt als de verkrijger niet indirect enig aandeelhouder is van de verkrijgende vennootschap. Deze goedkeuring ziet op de situatie waarin twee bedrijfsopvolgers ieder hun IB-onderneming omzetten in een eigen BV, waarna de onderneming uitzakt in een gezamenlijke BV. De Orde is van mening dat de eis dat de verkrijger indirect enig aandeelhouder van de werkmaatschappij wordt, ook in andere gevallen (onnodig) be-

lemmerend werkt voor bedrijfseconomisch en juridisch wenselijke herstructurerings. Ter toelichting worden twee voorbeelden gegeven.

Voorbeeld 1

A heeft met toepassing van de BOR aandelen in BV X verkregen. Om de economische slagkracht van de onderneming te vergroten, richt BV X samen met BV Y (een niet verbonden werkmaatschappij) een gemeenschappelijke dochtervennootschap, BV Z op, waaraan BV X en BV Y hun ondernemingen tegen uitreiking van aandelen overdragen.

Voorbeeld 2

Vader participeert met een derde in een VOF. Vader schenkt zijn aandeel in de VOF aan zijn dochter. Vervolgens willen de dochter en de derde - ter beperking van de juridische aansprakelijkheid - een houdsterstructuur opzetten. Daartoe brengen zij hun aandeel in de onderneming in een persoonlijke houdstervennootschap in. Vervolgens brengt elke houdstervennootschap haar aandeel in de onderneming in een gezamenlijke dochtervennootschap in.

Deze herstructurerings kunnen met toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit zonder heffing van vennootschapsbelasting worden gerealiseerd. De BOR zal echter vervallen, aangezien aan het vereiste dat de verkrijger indirect enig aandeelhouder wordt van de dochtervennootschap, niet is voldaan. Deze uitkomst acht de Orde ongewenst. Door zakelijke motieven ingegeven herstructurerings mogen naar het oordeel van de Orde geen gevolgen hebben voor de BOR. Slechts indien de herstructurering is gericht op een overdracht van de onderneming, is naar de mening van de Orde geen sprake van een reële bedrijfsopvolging, hetgeen niet zonder gevolgen voor de BOR kan blijven. De Orde pleit dan ook voor een ruimere goedkeuring ten aanzien van een bedrijfsfusie met meerdere verkrijgers. Verder geeft de Orde in overweging de voorwaarde dat de verkrijger indirect enig aandeelhouder wordt uit artikel 10, lid 1, onderdeel e, Uitvoeringsregeling te schrappen.

Niet overgenomen. Het bepalende criterium is niet of zonder heffing van vennootschapsbelasting kan worden geherstructureerd waarbij derden toetreden. Uitgangspunt is dat er geen derden toetreden waardoor het aandeel van de voortzetter kleiner wordt. Als het aandeel kleiner wordt, dan is in zoverre niet voldaan aan het voortzettingsvereiste.

Voor het geval aan het verzoek tot het schrappen van voormelde voorwaarde, althans tot veruiming van de onderhavige goedkeuring niet kan worden tegemoetgekomen, merkt de Orde nog het volgende op. Als voorwaarde voor toepassing van de goedkeuring wordt gesteld dat iedere verkrijger gedurende de voortzettingsperiode (indirect) dezelfde gerechtigdheid tot de BV's en de onderneming behoudt. De Orde vraagt zich af wat de gevolgen zijn, indien de gerechtigdheid toch wijzigt, doordat bijvoorbeeld één van de verkrijgers één aandeel vervreemdt. Uit het concept kan worden afgeleid dat in dat geval de volledige BOR ten aanzien van alle verkrijgers vervalt. De Orde is van mening dat een dergelijke sanctie buitenproportioneel is. De vervreemding zou alleen ten aanzien van de vervreemder, en slechts voor zover hij zijn belang heeft vervreemd, gevolgen mogen hebben voor de BOR. De Orde wijst hierbij op het bepaalde in artikel 35b, lid 6, Successiewet - 'in zoverre' -, waaraan dezelfde gedachtegang ten grondslag ligt. De Orde verzoekt met inachtneming van het voorgaande in het besluit in te gaan op voormelde vraag.

Overgenomen. De tekst is aangepast.

6.8. Aandelenfusie met meerdere verkrijgers

In dit onderdeel wordt onder voorwaarden goedgekeurd dat op verzoek van de verkrijgers artikel 10, lid 1, onderdeel d, Uitvoeringsregeling, ook geldt als de verkrijger niet enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap. Eén van de voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring is dat de verkregen aandelen in een nieuw opgerichte BV worden ingebracht door een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 Wet IB 2001. De Orde verzoekt om de goedkeuring uit te breiden tot gevallen waarin de verkrijgers ieder hun aandelen – in het voorbeeld een 25%-pakket - inbrengen in een persoonlijke houdstervenootschap, zodanig dat iedere verkrijger zijn belang behoudt, zij het indirect. Naar de mening van de Orde is er geen reden om ten aanzien van de BOR strikt vast te houden aan de eisen van artikel 3.55 Wet IB 2001.

Een andere voorwaarde voor toepassing van de onderhavige goedkeuring is dat de verkrijger gedurende de voortzettingsperiode (indirect) dezelfde gerechtigdheid tot de BV's en de onderneming waarop de BOR is toegepast, behoudt. De Orde vraagt zich af of de uitgifte van gewone aandelen tegen volstorting in contanten dan wel inbreng in natura (bijvoorbeeld aandelen in een vennootschap) door de holding dan wel de werk-BV tijdens de voortzettingsperiode gevolgen heeft voor de BOR. Het is vaste jurisprudentie dat een emissie van aandelen tegen de werkelijke waarde geen vervreemding inhoudt van de aanmerkelijkbelangaandelen voor de inkomstenbelasting (HR 7 juni 1972, nr. 16800, BNB 1972/227). De Orde stelt het op prijs indien in het besluit op voormelde vraag wordt ingegaan.

Niet overgenomen. Uitgangspunt is dat alleen een fiscaal geruisloze overdracht binnen de voortzettingsperiode worden gerespecteerd. Daarbij is bewust aangesloten bij de bestaande wettelijke geruisloze doorschuifmogelijkheden. Concrete gevallen waarin op andere wijze vóór 2010 zonder fiscale gevolgen is overgedragen, kunnen worden voorgelegd.

Voorts verwijst de Orde naar hetgeen hiervoor bij onderdeel 6.7 is opgemerkt.

Uitvoeringsregeling

Meer in het algemeen is de Orde van mening dat in een aantal van de in het concept opgenomen goedkeuringen beter zou kunnen worden voorzien door wijziging van de Uitvoeringsregeling zelf dan door middel van een beleidsbesluit. De Orde wil dan ook in overweging geven om de Uitvoeringsregeling op de in het besluit genoemde onderdelen te wijzigen. De Uitvoeringsregeling betreft immers een ministeriële regeling en geen wet in formele zin.

Dit heeft onze aandacht.

Ten slotte

Bij lezing van het concept heeft de Orde enkele tekstuele onvolkomenheden geconstateerd die hier ten overvloede nog worden vermeld.

- In onderdeel 3.6.1., onder Goedkeuring, dient in regel 4 'tenminste' te worden vervangen door 'ten minste'. overgenomen
- Onderdeel 3.6.2., onder Goedkeuring, idem. overgenomen
- Onderdeel 3.11, in regel 11 dient 'volgende de' te worden vervangen door 'de volgende'. Tekst is gewijzigd
- Onderdeel 6.1., in regel 20 dient 'artikel 35 (...)' te worden vervangen door 'artikel 35e (...)'. Overgenomen

Geachte heer 10.2.e

Het besluit is inmiddels gepubliceerd, zie

Hieronder ziet uw onze reactie. Die heb ik *gearceerd* aangegeven

Van: 10.2.e 10.2.e@vno-ncw.nl]

Verzonden: maandag 20 augustus 2012 17:16

Aan: 10.2.e

Onderwerp: RE: reactietermijn besluit bedrijfsopvolgingsregeling (conceptbesluit schenk- en erfbelasting)

Urgentie: Hoog

Beste 10.2.e

Hierbij de reactie die ik vandaag heb mogen ontvangen.

3.1 Verhuur pand door een vennootschap enz.

Het blijft een (financierings)probleem dat de BOR in dit geval niet van toepassing is. In feite een continuïteitsprobleem voor de voortzetters van de onderneming. De structuur is ook niet eenvoudig aan te passen, indien de BV (van de vader of moeder) haar pand verhuurt aan een verbonden vennootschap van de kinderen (de voorzitters van het familiebedrijf). Hierbij speelt de overdrachtsbelasting, een belangrijke belemmerende rol. Het blijft jammer dat hiervoor geen oplossing is gevonden.

Een oplossing door middel van het begrip verbonden persoon/lichaam lijkt mij mogelijk.

De positie is tijdens de herziening van de Successiewet uitgebreid aan de orde geweest. Er is ook nu geen aanleiding het standpunt te veranderen

3.9 Preferente aandelen

Onder dit hoofd worden verschillende casussen besproken.

De volgende casus, die m.i. in de praktijk, geregeld kan voorkomen wordt niet behandeld.

Aandeelhouder A is aandeelhouder van een werk B.V. In het kader van een opvolging worden de gewone aandelen van A omgezet in preferente aandelen en worden gewone aandelen aan de holding van aandeelhouder B uitgegeven. De gevolgen voor de BOR, indien B de preferente aandelen van A erft, worden niet geregeld. Ik vermoed dat deze casus vergeten is.

Het is niet de bedoeling onderscheid te maken tussen directe of indirecte preferente aandelen. Onderdeel 3.9 is hierop aangepast.

Onder dit hoofd wordt ook vermeld dat in het kader van omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen, gewone aandelen aan een ander moeten worden uitgegeven.

Dit leidt tot de volgende vraag: Als de gewone aandelen aan een ander zijn uitgegeven (bijv. aan een kind), maar weer een ander (kind) neemt later deze gewone aandelen van het eerste kind over) geldt dan voor de preferente aandelen de BOR voor het kind dat uiteindelijk de gewone aandelen houdt?

Het gaat erom dat de verkrijger op het moment van de verkrijging al tenminste 5% van die nieuw uitgegeven aandelen heeft. In onderdeel 3.9 is behandeld dat de verkrijger niet bij de omzetting al aandelen hoeft te hebben. Het gaat erom dat de verkrijger 5% van de nieuw uitgegeven aandelen heeft, op het moment van de verkrijging van de preferente aandelen van de erflater of schenker.

3.11 Bezitseis

Indien een aandeelhouder voor 31 december 2010 (bijvoorbeeld halverwege het jaar 2010) is overleden maar nog niet de gelegenheid heeft gehad om na 1 januari 2010 tijdens zijn leven de structuur aan te passen valt de vererving van zijn aandelen niet onder de BOR. Ik vraag me af of dit de bedoeling is?

De goedkeuring is geschreven voor degenen die hun positie wel hebben aangepast. Degenen die dat niet hebben gedaan vallen er niet onder, ongeacht of ze het van plan waren of geen stappen hebben gezet. In de praktijk is dat niet controleerbaar.

Vriendelijke groet,

10.2.e

VNO-NCW en MKB-Nederland

11.1

Beste 10.2.e

Bedankt voor je commentaar. Graag reageer ik daar op. Mijn commentaar vindt je achter jouw vragen, gearceerd

Van: DGB adm

Verzonden: dinsdag 7 augustus 2012 7:34

Aan: 10.2.e 10.2.e

Onderwerp: FW: BLKB 2012-1221M Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling

Urgentie: Hoog

Gevoeligheid: Vertrouwelijk

Goedemorgen 10.2.e

Zie reactie onderstaand mail.

Groetjes,

10.2.e

-----Oorspronkelijk bericht-----

Van: 10.2.e [mailto:10.2.e]

Verzonden: maandag 6 augustus 2012 15:19

Aan: DGB adm

Onderwerp: RE: BLKB 2012-1221M Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling

Urgentie: Hoog

Gevoeligheid: Vertrouwelijk

Geachte heer, geachte mevrouw,

Hierbij zend ik u het commentaar van de Nederlandse Vereniging van Banken op bovenvermeld concept-besluit BLKB 2012-1221M Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling:

Geachte heer, geachte mevrouw,

Hierbij zend ik u het commentaar van de Nederlandse Vereniging van Banken op bovenvermeld concept-besluit BLKB 2012-1221M Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling:

Onderdeel 2

Dit onderdeel betreft het verzoek om toepassing van de BOR. Een verzoek als bedoeld in artikel 35b, lid 7, Successiewet, kan worden aangemerkt als verzoek om uitstel van betaling als bedoeld in artikel 25 lid 12, Invorderingswet en 6a Uitvoeringsregeling Invorderingswet. Voor de onderbedelingsvordering moet een apart verzoek bij de ontvanger worden gedaan omdat dit uitstel van betaling niet automatisch is gekoppeld aan een conserverende aanslag. Voor de praktijk is het wenselijk dat ook voor de onderbedelingsvordering het verzoek aan de ontvanger om uitstel van betaling achterwege mag blijven. Het verzoek als bedoeld in artikel 35b, lid 7, Successiewet, zou dan ook automatisch aangemerkt moeten worden als verzoek om uitstel van betaling voor de onderbedelingsvordering.

Dit wordt nader bekeken. Ik heb het signaal doorgegeven aan de collega's die verantwoordelijk zijn voor de werkprocessen in de Belastingdienst. Wordt vervolgd.

Onderdeel 3.4

De goedkeuring betreft de kwijtschelding die onmiddellijk volgt op de overdracht. Bij een gefaseerde kwijtschelding geldt de goedkeuring niet voor de tweede of volgende kwijtschelding.

Vraag: Waarom geldt deze goedkeuring niet voor volgende kwijtscheldingen die bij de verkrijging zijn vastgelegd? Deze kwijtscheldingen zijn immers ook schenkingen en hebben, evenals de eerste kwijtschelding, betrekking op de overgedragen onderneming.

De goedkeuring is een uitzondering op de hoofdregel. Alleen de kwijtschelding die direct volgt op de overdracht, doet mee. Anders is het verband te ver verwijderd. Het causaal verband met de schenking is er dan overigens niet meer. De BOR ziet op overdracht van een onderneming, nu. Latere kwijtscheldingen zien dan niet op de overdracht van een onderneming zelf. Er is sprake van verkoop tegen een vordering. De overdracht van een vordering is uitdrukkelijk niet gefaciliteerd.

Onderdeel 3.7

Voor de praktijk is het wenselijk het volgende voorbeeld toe te voegen bij het finaal verrekenbeding

Nieuw Voorbeeld 3:

A en B zijn gehuwd met het maken van een FV. B overlijdt met achterlating van 20 cash. A's vermogen bestaat uit 70 cash en 30 onderneming. De totale waarde bedraagt daarmee 120. A en B hebben ieder recht op 60. B's erfgenamen hebben een vordering van 40 op A. Deze vordering valt voor de erfgenamen van B voor

- 1) $7/10 \times 40$ OF
 - 2) voor 30 OF
 - 3) niet
- onder de BOR

Opgenomen. Antwoord is 1) mits A aan de voorwaarden voldoet.

Aanvullend:

- Bij de vaststelling van de waarde van de onderneming ivm de uitvoering van het FV dient rekening gehouden te worden met een IB-latentie van 25% (dus niet de SW-latentie van 6,25% (artikel 20 lid 6 Successiewet)).
- Geen rekening mag worden gehouden met de de 5%-beleggingsmarge aangezien dit ook een fiscale (IB/SW) waarderingsregel is.

Onderdeel 3.9.1

De goedkeuring betreft de situatie dat (cumulatief) preferente aandelen zijn ontstaan vóór 2010. Voor de praktijk is het wenselijk dat wordt goedgekeurd dat als de betreffende gewone aandelen (5% van het geplaatste aandelenkapitaal) worden gehouden door een ander dan de uiteindelijke bedrijfsopvolger, deze gewone aandelen voor de toepassing van deze goedkeuring alsnog kunnen worden overgedragen aan de uiteindelijke bedrijfsopvolger.

Dat is mogelijk. Zie artikel 35c, vierde lid, onderdeel d. Die bepaling ziet op het moment dat de bedrijfsopvolger de prefs krijgt van de erflater of schenker. Op dat moment moet hij voldoen aan de 5%-eis.

Voor de praktijk is het tevens wenselijk als de minimaal vereiste 5% van de gewone aandelen in de regeling voor (cumulatief) preferente aandelen slechts ziet op de gewone aandelen die bij de omzetting van de gewone aandelen in (cumulatief) preferente aandelen zijn uitgegeven en niet op het totaal geplaatste aandelenkapitaal van gewone aandelen.

Er is geen aanleiding de wettekst te veranderen

Onderdeel 3.9.2

De goedkeuring heeft betrekking op de omzetting van een vordering, ontstaan door een bedrijfsoverdracht waarbij de bedrijfsopvolger de koopsom voor de onderneming schuldig bleef, in (cumulatief) preferente aandelen. Deze goedkeuring geldt onder bepaalde voorwaarden slechts als de vordering vóór 2010 is ontstaan.

Vraag: Waarom kan deze goedkeuring ook niet gelden voor situaties vanaf 2010? Sinds 2010 kan de BOR slechts worden toegepast op (cumulatief) preferente aandelen als deze zijn ontstaan door omzetting van gewone aandelen en aan de overige voorwaarden is voldaan. In de praktijk dient men bij bovengenoemde vordering, deze vordering daardoor eerst om te zetten in gewone aandelen en vervolgens in (cumulatief) preferente aandelen wil de BOR hierop van toepassing kunnen zijn. Het is voor de praktijk in de situatie dat de vordering is ontstaan door de bedrijfsoverdracht wenselijk dat deze tussenstap van omzetting van de vordering in gewone aandelen achterwege mag worden gelaten.

Er is geen aanleiding hieraan tegemoet te komen. De route volgens de wettekst is helder en weloverwogen genomen. Alleen voor situaties van voor 2010, toen men die nieuwe bepalingen niet kon weten, is er aanleiding tegemoet te komen.

Onderdeel 6

Voor de praktijk is het wenselijk dat het voortzettingsvereiste wordt versoepeld voor de situatie dat de onderneming als gevolg van de economische crisis, failliet gaat tijdens de voortzettingsperiode. Als gevolg van de crisis kan het ook noodzakelijk zijn een wijziging aan te brengen in de aard van de ondernemingsactiviteiten, zodanig dat daardoor de huidige onderneming wordt gestaakt en een nieuwe onderneming wordt gestart. Voor de praktijk is het wenselijk dat in bovenstaande situaties de BOR dan naar rato wordt teruggenomen. Bijvoorbeeld als vier jaar na de overdracht de onderneming failliet gaat, dat de BOR dan wordt teruggenomen voor 1/5-gedeelte.

De wettekst biedt geen ruimte voor dat soort partiële terugname van de BOR. Er is ook geen aanleiding af te wijken bij faillissement, hoe vervelend dat ook is voor betrokkenen.

Onderdeel 6.3

De nieuwe goedkeuring betreft de vervreemding van niet gefacilieerde aandelen in geval van gemeenschap van goederen. Een van de voorwaarden bij deze goedkeuring is dat de aandelen dooreen leverbaar zijn.

Vraag: Wat zijn de fiscale gevolgen als het belang bestaat uit zowel gewone als soortaandelen in de zin van artikel 4.7 Wet IB2001? Het belang van deze vraag neemt toe na de invoering van de nieuwe wetgeving voor het BV-recht (Flex-BV) op 1 oktober 2012. Naast de gewone aandelen kunnen dan bijvoorbeeld ook aandelen met stemrecht zonder winstrecht worden uitgegeven. Volgens de letterlijke tekst van de voorwaarden is deze goedkeuring dan niet van toepassing, ook niet op de gewone aandelen. Is hiermee rekening gehouden?

De goedkeuring kan in die gevallen worden toegepast. Bij in gemeenschap gehuwden is het uitgangspunt dat ieder 50/50 heeft. Als de flex-Bv dus gewone aandelen heeft met stemrecht en andere aandelen, heeft iedere echtgenoot 50/50 die "soorten". In de boedel zitten dan 2 soorten dooreenleverbare aandelen.

Hieronder nog een vraag die aansluit bij onderdeel 6:

- De statuten van een BV bevatten een aanbiedingsverplichting voor de overdracht van aandelen in de BV aan de mede-aandeelhouders (blokkeringsregeling). Tevens is een vrije kring opgenomen in de statuten, conform de wetsbepalingen van boek 2 Burgerlijk Wetboek. Als het wenselijk is dat de aandelen worden overgedragen aan een ander dan iemand uit de vrije kring, dan moeten de aandelen dus eerst worden aangeboden aan de mede-aandeelhouders bij een voorgenomen aandelenoverdracht. Na overlijden wordt de aanbiedingsverplichting direct actueel. Wordt dan voldaan aan het voortzettingsvereiste als

de mede-aandeelhouders geen gebruikmaken van dit aanbod? De achtergrond van de vraag is of een aanbiedingsverplichting dezelfde fiscale gevolgen heeft als het vestigen van een optierecht en of het daarbij nog uitmaakt of dit voor de overdracht of na overdracht plaatsvindt.

Op het eerste gezicht lijkt dit geen probleem. Maar de casus lijkt nogal feitelijk. Ik verzoek u voor fiscale zekerheid de casus voor te leggen aan de inspecteur.

Beste 10.2.e

Je had over het conceptbesluit één vraag: kan voor de duidelijkheid in paragraaf 3.8 ook iets worden opgemerkt over indirecte verkrijging van aandelen krachtens erfrecht? Dat de goedkeuring ook hiervoor geldt?

Graag geef ik je onze reactie.

De goedkeuring is geschreven voor schenkingen. Voor de AB-regeling kan niet indirect worden overgedragen, ondanks verzoeken daartoe uit het parlement tijdens de parlementaire behandeling van de doorschuifregeling. Hiermee is er dus een verschil tussen schenkbelasting en AB-heffing. Omdat de goedkeuring voor de schenkbelasting al van oudsher bestaat, hebben we die goedkeuring gehandhaafd. Van oudsher is uit de tijd dat voor een AB geen faciliteit bestond voor overdracht tijdens leven. Bij een goedkeuring voor de erfbelasting, loopt de Successiewet verder uit de pas. Voor de erfbelasting zal een indirecte verkrijging overigens niet voor de hand liggen, mede door de gevolgen voor de doorschuifregeling. We zien dus vooralsnog geen aanleiding voor een goedkeuring voor een indirecte verkrijging voor de erfbelasting. Een bona fide geval kan uiteraard altijd worden voorgelegd.

Willemen, GJP (10.2.e) (BLKB/BENB/OVBSW)

Van: 10.2.e (BLKB/BENB/CB)
Verzonden: woensdag 12 september 2012 8:38
Aan: 10.2.e 10.2.e (BLKB/BENB/OVBSW)
Onderwerp: RE: Besluit bedrijfsopvolging met revisies na FUB 29-8-2012

Beste 10.2.e
Prima zo!

Met vriendelijke groet,

10.2.e
Manager Expertisecentrum Brieven & beleidsbesluiten

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's/ Expertisecentrum Brieven en beleidsbesluiten
Ministerie van Financiën | Korte Voorhout 7 | 2511CW | Den Haag | 10.2.e Postbus 20201 |
2500 EE | Den Haag

10.2.e
10.2.e @minfin.nl
<http://www.belastingdienst.nl>
www.minfin.nl

-----Oorspronkelijk bericht-----

Van: 10.2.e 10.2.e (BLKB/BENB/OVBSW)
Verzonden: woensdag 12 september 2012 8:33
Aan: 10.2.e (BLKB/BENB/CB)
Onderwerp: FW: Besluit bedrijfsopvolging met revisies na FUB 29-8-2012

Hoi 10.2.e

Naar aanleiding van je mailtje heb ik ook even contact gehad met 10.2.e

Het besluit is afgestemd met de lavaco 10.2.e en de kennisgroep, op de gebruikelijke manier. Diverse malen besproken in de kg, met 10.2.e erbij, en daarna nog met 10.2.e en 10.2.e

De allerlaatste versie en de NOB-reactie heb ik afgelopen maandag ook nog aan de kennisgroep gemaïld om reactie.

Verder heb ik naar het voorbeeld bij 6.6 gekeken. Ik heb het aangepast en vereenvoudigd. Nu sluit het fiscaal ook beter aan.

11.1

Ik zal deze mail ook in de minuut leggen, zodat zichtbaar is dat contact is geweest met kennisgroep en lavaco.

Met vriendelijke groet.

10.2.e 10.2.e

10.2.e

beleidsmedewerker belastingen van rechtsverkeer/overdrachtsbelasting

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's/Expertisecentrum Brieven en beleidsbesluiten
Ministerie van Financiën Korte Voorhout 7 | 2511 CW | Den Haag | 10.2.e Postbus 20201 |
2500 EE | Den Haag

10.2.e

10.2.e @minfin.nl

www.belastingdienst.nl

www.minfin.nl

Van: 10.2.e (BLKB/BENB/CB)
Verzonden: Friday, August 31, 2012 12:15 PM
Aan: 10.2.e 10.2.e (BLKB/BENB/OVBSW)
Cc: 10.2.e (BLKB/BENB/IBNW)
Onderwerp: RE: Besluit bedrijfsopvolging met revisies na FUB 29-8-2012

Beste 10.2.e

Ik heb het besluit doorgelezen. 11.1

11.1

Met vriendelijke groet,

10.2.e

Manager Expertisecentrum Brieven & beleidsbesluiten

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's/ Expertisecentrum Brieven en beleidsbesluiten
Ministerie van Financiën | Korte Voorhout 7 | 2511CW | Den Haag | 10.2.e

Postbus 20201| 2500 EE | Den Haag

10.2.e

10.2.e @minfin.nl <10.2.e @minfin.nl>

<http://www.belastingdienst.nl> <<http://www.belastingdienst.nl/>>

www.minfin.nl <<http://www.minfin.nl/>>

Van: 10.2.e 10.2.e (BLKB/BENB/OVBSW)

Verzonden: vrijdag 31 augustus 2012 9:01

Aan: 10.2.e

Onderwerp: Besluit bedrijfsopvolging met revisies na FUB 29-8-2012

Hier het besluit bedrijfsopvolging met revisie.

11.1

Groet 10.2.e

[10.2.e]) (BLKB/BENB/IBNW)

Van: [10.2.e] [10.2.e]) (FISCALITEIT)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 15:39
Aan: [10.2.e] [10.2.e]) (FISCALITEIT); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (BLKB/BENB/IBNW); [10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW)
CC: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE); [10.2.e] [10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW)
Onderwerp: FW: DGB 12 978

Hallo,

Inmiddels hebben we een akkoord van AFP over de dekking, zonder voorbehoud, zie hieronder.

De stas was dus akkoord met de beslispunten. [11.1]
[11.1] We treffen op 1 punt bij beleidsbesluit een overgangsregeling voor overlijdens in 2010 en 2011. De knelpunten worden wel meegenomen in de BOR-evaluatie. Dit kan worden gecommuniceerd met VNO/NCW en MKB NL.

Ik zal met [10.2.e] overleggen over de verdere voortgang, [10.2.e] had namelijk inmiddels ook weer een mail ontvangen van [10.2.e] Ik houd jullie op de hoogte.

Groet,

[10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e]) (FISCALITEIT)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 15:30
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID); [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE); [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

Allen dank voor het meedenken! Kunnen we inderdaad aan de slag.

Mvg,

[10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 15:19
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)
CC: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: FW: DGB 12 978

Aan de slag zou ik zeggen

Succes

[10.2.e]

Van: [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 15:18
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID)
CC: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

ok

Van: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 15:08

Aan: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE); [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); Belastingplan; [10.2.e],
[10.2.e] (AFP/ANALYSE)
CC: [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (BLKB/BENB/IBNW); [10.2.e]
[10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW); [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

Hallo,

Excuus had de notitie in eerdere mail in mail over het hoofd gezien.

11.1

[10.2.e]

Groet

[10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 14:49
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID); Belastingplan; [10.2.e]
(AFP/ANALYSE)
CC: [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (BLKB/BENB/IBNW); [10.2.e]
[10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW); [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

11.1

Groeten, [10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 14:31
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID); [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE); Belastingplan; [10.2.e]
(AFP/ANALYSE)
CC: [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (BLKB/BENB/IBNW); [10.2.e]
[10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW); [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: FW: DGB 12 978

Hallo [10.2.e] (en [10.2.e] en [10.2.e]),

Ik verwachtte al dat je de notitie zou willen zien, vandaar dat ik de notitie al bij mijn eerdere mail van
vanmiddag had bijgevoegd, zie hieronder en de bijlage. De stas is akkoord gegaan met de
beslispunten in de notitie (nadat hij hierover mondeling met [10.2.e] heeft gesproken), [11.1]

11.1

11.1

Ik ben benieuwd, graag hoor ik van jullie.

Alvast bedankt,

[10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 13:18
Aan: [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (BLKB/BENB/IBNW); [10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW); [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID); [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
CC: Belastingplan; [10.2.e] (AFP/ANALYSE); [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

Hallo,
Ik stuur de reactie van [10.2.e] door naar de rest, zie hieronder.

[10.2.e]/ [10.2.e],

11.1

Alvast bedankt,

[10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 12:16
Aan: [10.2.e] (AFP/ANALYSE); [10.2.e] ([10.2.e]) (FISCALITEIT); [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
CC: Belastingplan; [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: FW: DGB 12 978

11.1

Van: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 10:31
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] [10.2.e] (AFP/BELEID)
CC: [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

[10.2.e],

Dat leek me inderdaad al de meest waarschijnlijke uitkomst. [11.1]

11.1

[10.2.e]

Groeten, [10.2.e]

Van: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)
Verzonden: donderdag 22 maart 2012 9:57

Aan: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
CC: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

Hallo [10.2.e],

[10.2.e] heeft de stas gesproken over de BOR-notitie naar aanleiding van jouw onderstaande vragen.

De stas is akkoord met de beslispunten; dus nu niets doen, maar punten meenemen bij de evaluatie en op 1 punt overgangsregeling treffen. [11.1]

11.1

Ik hoor graag van je.

Groet,

[10.2.e]

-----Oorspronkelijk bericht-----

Van: [10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)
Verzonden: dinsdag 20 maart 2012 11:24
Aan: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)
Onderwerp: RE: DGB 12 978

[10.2.e],

Bijgaand dus een korte reactie op de vragen:

11.1

Groeten, [10.2.e]

-----Oorspronkelijk bericht-----

Van: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)

Verzonden: vrijdag 16 maart 2012 11:37

Aan: [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] (DB/AV); [10.2.e] [10.2.e]
(FISCALITEIT); [10.2.e] (BLKB/BENB/IBNW); [10.2.e] [10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW);
[10.2.e] [10.2.e] (AFP/ANALYSE)

CC: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT); [10.2.e] [10.2.e] (BLKB/BENB/OVBSW); [10.2.e]
[10.2.e] (FISCALITEIT); Poolen, TWM (Theo) (MT)

Onderwerp: FW: DGB 12 978

Beste collega's,

We hebben de BOR-notitie retour van de stas.

Hij heeft met name budgettaire vragen, dus [10.2.e], graag jouw aandacht hiervoor. [11.1]

11.1		11.1
11.1		

Hij heeft geen expliciet akkoord gegeven mbt de beslispunten. [11.1]

11.1

Maandag even verder over praten.

Groet en alvast een fijn weekend!

[10.2.e]

-----Oorspronkelijk bericht-----

Van: [10.2.e] (STAS)

Verzonden: vrijdag 16 maart 2012 11:13

Aan: [10.2.e] [10.2.e] (FISCALITEIT)

CC: [10.2.e] (SG); [10.2.e] [10.2.e] (STAS); Directeur-generaal Belastingdienst; [10.2.e],
[10.2.e] (COMM); [10.2.e] (COMM)

Onderwerp: DGB 12 978

-----Oorspronkelijk bericht-----

Van: [10.2.e]@minfin.nl [10.2.e]@minfin.nl

Verzonden: vrijdag 16 maart 2012 10:54

Aan: [10.2.e] (STAS)

Onderwerp: Gescand document van Xerox WorkCentre

Beste mevrouw [10.2.e]

Hierbij uw gescande document als PDF bestand.

De inhoud is doorzoekbaar en kan geselecteerd worden.

Met vriendelijke groet,

Xerox WorkCentre
Afdeling B&C/ICT



Amersfoort, 27 augustus 2012

Geachte mevrouw 10.2.e

Bijgesloten het reeds eerder aangekondigde commentaar van LTO Nederland en de VLB op de concepttekst van het beleidsbesluit BLKB 2012/1221M inzake schenk- en erfbelasting.

Met de heer 10.2.e hebben wij de afspraak kunnen maken dat de termijn voor het indienen van het commentaar werd verlengd tot 1 september 2012.

Wilt u de goede ontvangst van dit bericht aan ons bevestigen?

Gaarne vernemen we uw reactie.

Met vriendelijke groet,

10.2.e

VLB - vereniging van accountants- en belastingadviesbureaus
Postbus 10055 – 8000 GB Zwolle
email: 10.2@vlb.nl - website www.vlb.nl
Kamer van Koophandel Den Haag nr 40411370
BTW-nummer: 0061.61.339.B.01

Ministerie van Financiën

Werkgroep Fiscaal Uitvoeringsbesluit

t.a.v. de secretaris

Betreft: Reactie LTO Nederland en VLB op concept beleidsbesluit BLKB 2012/1221M inzake
schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling

Tilburg, 27 augustus 2012

Geachte heer/mevrouw,

Gaarne uw aandacht voor het volgende.

De VLB zou graag nog enige toelichting willen op het punt 6.1. Ophouden winst te genieten.

Onder dit punt staat vermeld: De BOR vervalt indien de verkrijger ophoudt uit de onderneming of uit een deel van de onderneming daarvan winst te genieten (artikel 35^e, eerste lid, onderdeel a, van de Successiewet). De terminologie "ophouden uit de onderneming of een deel van de onderneming daarvan winst te genieten" sluit aan bij het materiële stakingsbegrip.

In de agrarische sector wordt doorgaans bij de winstverdeling een onderscheid gemaakt tussen de jaarwinst en de stakingswinst.

In het onderdeel 6.1. wordt verder gesteld: "Voor zover de voortzetter ophoudt winst te genieten, worden faciliteiten in getrokken."

Het wijzigen van de jaarwinstverdeling houdt in beginsel geen overdracht in van de vermogensbestanddelen waarvan het economische belang is ingebracht. Daarnaast is de economische en/of juridische inbreng van zaken die tot op dat moment in gebruik en genot in het samenwerkingsverband zijn ingebracht gelijk te stellen met een gedeeltelijk overdracht c.q. vervreemding van de betreffende bestanddelen. Dit hoeft echter niet van invloed te zijn op de procentuele verdeling van de jaarwinst.

De vraag die nu aan orde komt is of bij een wijziging van de jaarwinstverdeling zonder dat de stakingswinstverdeling wordt gewijzigd sprake is van een ophouden winst uit de onderneming te genieten.

Omgekeerd komt ook de vraag aan de orde of de inbreng van het economische belang zonder dat de winstverdeling wijzigt moet worden aangemerkt als een ophouden uit de onderneming winst te genieten.

Een voorbeeld mag dit verduidelijken:

Voorbeeld 1

Zoon heeft met vader een vof waarbij de jaarwinstverdeling en stakingswinstverdeling in beide gevallen 50%-50% bedraagt. De zoon neemt het aandeel van vader over. Aansluitend gaat de zoon een vof met zijn partner aan waarbij hij alle onroerende zaken in gebruik en genot in brengt en waarbij de jaarwinstverdeling op 70%-30% wordt gesteld en de stakingswinstverdeling op 50%-50%.

Na twee jaar wordt de jaarwinstverdeling gewijzigd in 40% (voortzetter) en 60% (partner). De stakingswinstverdeling blijft 50%-50%. Is er onder dergelijke omstandigheden sprake van een gedeeltelijk ophouden winst te genieten in de zin van de regeling. Met andere woorden is er onder dergelijke omstandigheden sprake van een materiële staking, terwijl er in de zin van de inkomstenbelasting op geen enkele wijze een stakingswinst wordt gerealiseerd.

Voorbeeld 2

Zoon heeft met vader een vof waarbij de jaarwinstverdeling en stakingswinstverdeling in beide gevallen 60%-40% bedraagt. Vader heeft van alle onroerende zaken het gebruik en genot ingebracht. De zoon neemt het aandeel van vader over. Aansluitend gaat de zoon een vof met zijn partner aan waarbij hij alle onroerende zaken in gebruik en genot in brengt en waarbij de jaarwinstverdeling en de stakingswinstverdeling op 60%-40% wordt gesteld.

Na twee jaar worden de onroerende zaken volledig in economisch belang ingebracht met een voorbehoud van stille reserves. De jaarwinstverdeling en de stakingswinstverdeling blijft 60% (voortzetter) en 40% (partner). Is er onder dergelijke omstandigheden sprake van een gedeeltelijk ophouden winst te genieten in de zin van de regeling. Met andere woorden is er onder dergelijke omstandigheden sprake van een materiële staking, terwijl er in de zin van de inkomstenbelasting geen stakingswinst wordt gerealiseerd. Verder betreft de reactie van de VLB de concepttekst onder punt 7. Onder punt 7 wordt het onderwerp 'waardering' behandeld. De beschrijving van de waardering heeft betrekking op ondernemingsvermogen.

Onder 7.4.1. wordt geschreven: In deze methode wordt een rekenmodel gehanteerd waarbij in eerste instantie de contante waarde van de kasstromen gedurende een aantal jaren wordt berekend. Onder de kasstroom wordt in dit kader verstaan het jaarlijkse resultaat gecorrigeerd met afschrijvingen, de financieringslasten en vergoeding voor arbeid. Om de waarde going concern te kunnen bepalen wordt bij de contante waarde van de kasstroom de restwaarde van de tot de onderneming behorende vermogensbestanddelen met uitzondering van de schulden opgeteld.

Bij de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling is gebleken dat over de laatste zinsnede de uitleg van het Ministerie afwijkt van de interpretatie van de gemaakte afspraken door de vertegenwoordigers van de agrarische sector. In het concept besluit dat thans voorligt wordt de onzekerheid die door dit verschil in interpretatie wordt veroorzaakt niet weghaalt.

De vertegenwoordigers van de agrarische sector hebben vanaf de aanvang van de besprekingen steeds het standpunt ingenomen dat voor de waardevaststelling van een agrarische onderneming naar de vermogensbestanddelen op de activazijde van de balans moet worden gekeken.

Op de activazijde van de onderneming staan alle vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt geëxploiteerd. De financiering staat in beginsel los van de exploitatie (opbrengend vermogen) van de onderneming.

In mijn brief van 7 oktober 2005 (kenmerk 05100701.hv) inzake knelpunten bedrijfsopvolgingsfaciliteit Successiewet heb ik al op deze problematiek gewezen. De betreffende passage voeg ik onderstaand in.

' 5) Invloed van financiering op liquidatiewaarde en voortzettingswaarde.

Recent is gebleken dat de Belastingdienst bij het opleggen van de aanslagen schenkingsrecht die verband houden met de bedrijfsopvolging, het standpunt inneemt dat, voor het berekenen van de eerste onbelaste te conserveren waarde, de waarde van het aandeel van de overdragers in de totale waarde van de onderneming moet worden verminderd met hun aandeel in de waarde van de (langlopende) schulden.

Ons standpunt is dat dit principieel onjuist is, omdat het vreemde vermogen ofwel door de bedrijfsopvolger moet worden overgenomen en het derhalve een component vormt van de te betalen overnameprijs, ofwel het vreemde vermogen door de overdrager aan de crediteuren wordt afgelost, waarbij de bedrijfsopvolger dit bedrag opnieuw extern moet financieren. De uiteindelijke financiële positie van de overdrager en opvolger is volkomen identiek en kan dus niet tot verschillen leiden in de heffing van schenkingsrecht.

Een voorbeeld om dit te verduidelijken:

Stel X heeft een eenmanszaak: waarde activa € 500.000, eigen vermogen (inclusief stille reserves) € 400.000, langlopende schulden € 100.000. De voortzettingswaarde berekend op basis van de normen is € 300.000.

X draagt de onderneming over aan Y voor € 300.000. Voor de betaling van de koopsom zijn er diverse mogelijkheden: Y kan € 300.000 bij de bank lenen en die aan X betalen. X lost zijn schulden van € 100.000 af en houdt € 200.000 over. Een andere mogelijkheid is dat Y de bestaande leningen ad € 100.000 overneemt en nog € 200.000 bijleent bij de bank. Die € 200.000 betaalt hij uit aan X.

In beide situaties heeft X € 200.000 over en heeft Y een schuld van € 300.000.

Volgens onze berekeningsmethode bedraagt de eerste onbelaste te conserveren waarde € 500.000 minus € 300.000 is € 200.000. Als de berekening plaats moet vinden volgens de methode van de Belastingdienst bedraagt de eerste onbelaste te conserveren waarde € 400.000 minus € 300.000 is € 100.000.

Als er in het voorbeeld geen vreemd vermogen is, bij voorbeeld omdat X de langlopende schulden voor de overdracht aflost met privé-middelen, en Y moet de voortzettingswaarde van € 300.000 betalen dan komt zowel onze methode, als die van de Belastingdienst uit op een eerste te conserveren waarde van € 200.000.

Naar onze mening is bij de bedrijfsovername alleen de waarde van de over te nemen activa en de prijs die daarvoor moet worden betaald van belang voor de hoogte van de schenking, niet de wijze waarop de aankoop wordt gefinancierd. Dit heeft ook steeds als uitgangspunt gegolden in het overleg over de rekenmethodiek om tot een vaststelling van de voortzettingswaarde te komen. Hierbij is uitdrukkelijk de financiering met vreemd vermogen buiten beschouwing gelaten.

Het is voor de fiscale praktijk van groot belang dat de knelpunten worden opgelost. Wij pleiten ervoor dat de oplossingen in een uit te vaardigen Besluit worden verwerkt.'

Ook in latere gesprekken tussen de LTO-Nederland, VLB, het Ministerie en de Belastingdienst is gebleken dat de opvatting van de vertegenwoordigers van de agrarische sector met betrekking tot de uitleg van de gemaakte afspraken niet gelijk is aan de opvatting van het Ministerie en de Belastingdienst.

De vertegenwoordigers van het landbouwbedrijfsleven stellen nog steeds dat de overname van een schuld een tegenprestatie vormt bij de overname van de onderneming. Een andere uitleg zou immers tot een ongelijke behandeling leiden tussen ondernemingen die worden overgenomen waar geen schuld op drukt en ondernemingen waar wel een schuld op drukt, terwijl voor de berekening van de voortzettingswaarde dezelfde uitgangspunten worden gehanteerd.

In de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 21 februari 2012 (BK11/00079 Schenkingsrecht) wordt deze zienswijze bevestigd. Het feit dat door het Ministerie van Financiën beroep in cassatie is ingesteld tegen deze uitspraak rechtvaardigt niet om belastingplichtigen, in het bijzonder de voortzetters die geconfronteerd worden met de overname van een zware schuldenlast die op de onderneming drukt, zwaarder te treffen met het schenkingsrecht dan de voortzetter die de onderneming vrij van schulden kan overnemen.

LTO-Nederland en de VLB zijn dan ook van oordeel dat hier bij de herziening van het besluit aandacht aan moet worden besteed en het besluit op dit punt moet worden gewijzigd.

De uitgangspunten zoals verwoord onder 7.4.2. stroken naar onze opvatting niet met hetgeen uit de discussies omtrent dit onderdeel zijn gevoerd. De gepubliceerde normbedragen zijn eenzijdig door de Belastingdienst opgesteld en in het geheel niet afgestemd met de vertegenwoordigers van de agrarische sector. Van een afspraak kan in deze zin geen sprake zijn.

Het laten voortbestaan van deze onzekerheid geeft aanleiding tot een stagnatie bij de bedrijfsoverdracht of het zoeken naar alternatieven die gepaard gaan met hoge administratieve lasten.

Desgewenst ben ik bereid het bovenstaande mondeling toe te lichten.

Hoogachtend,

10.2.e

Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 2012, nr. BLKB2012/1221M

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit actualiseert het besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M. Het besluit bevat het beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting zoals die met ingang van 2010 is opgenomen in de Successiewet. Ook zijn redactionele wijzigingen doorgevoerd, waarmee geen beleidswijziging is beoogd.

1. Inleiding

Dit besluit actualiseert het besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M. Het besluit bevat het beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting zoals die met ingang van 2010 is opgenomen in de Successiewet.

De goedkeuring in onderdeel 3.7 is verduidelijkt. Uit het voorbeeld zou kunnen worden afgeleid dat de goedkeuring alleen geldt voor de verkrijger die alleen een onderneming bezit en zijn overleden echtgenoot geen bezittingen heeft. Dat is meestal niet zo. De tekst is verduidelijkt en er is een nieuw voorbeeld opgenomen.

Onderdeel 3.9 is aangepast. Voor de verkrijging van directe preferente aandelen de BOR maakt het niet uit of de verkrijger direct of indirect de nieuwe aandelen houdt die bij omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen zijn uitgegeven. Onderdeel 3.9.1 behandelt de omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen vóór 2010 waarbij niet tegelijkertijd nieuwe gewone aandelen zijn uitgegeven aan de bedrijfsopvolger. In het vorige besluit was opgenomen dat bij mij hiervoor een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule kon worden gedaan. In dit besluit is nu een goedkeuring opgenomen die de Belastingdienst zelf kan toepassen. Het nieuwe onderdeel 3.9.2 behandelt preferente aandelen die zijn ontstaan door omzetting van een vordering. De BOR is daarop niet van toepassing. Als enige uitzondering geldt de vordering door verkoop van aandelen die op dezelfde dag is omgezet in preferente aandelen.

In het nieuwe onderdeel 3.11 is een goedkeuring opgenomen voor de bezitser bij overlijden. Voor de erfbelasting geldt de bezitser niet voor uiterlijk op 31 december 2010 geherstructureerde aandelenposities die voldeden aan de voorwaarden die voor de BOR golden in 2009.

In onderdeel 6.3 is een goedkeuring opgenomen voor de door de langstlevende echtgenoot van zijn overleden echtgenoot verkregen aandelen die behoorden tot de huwelijkse gemeenschap. De langstlevende kan de gerechtigdheid die hij al had zonder BOR-gevolgen vervreemden.

In onderdeel 6 zijn ook drie onderdelen toegevoegd met een goedkeuring voor het voortzettingsvereiste. Onderdeel 6.6 betreft de doorzak van de onderneming binnen fiscale eenheid. Onderdeel 6.7 behandelt de situatie waarin twee bedrijfsopvolgers hun verkregen IB-onderneming inbrengen in een persoonlijke houdster, waarna vervolgens met toepassing van artikel 14 van de Wet VPB de

onderneming wordt ingebracht in een gezamenlijke dochtermaatschappij. Onderdeel 6.8 betreft meerdere verkrijgers die hun verkrijging met een aandelenfusie inbrengen in een gezamenlijke vennootschap.

Onderdeel 7 is niet aangepast maar zal binnenkort worden geactualiseerd. De aanleiding voor de aanpassing is onder meer de discussie in de praktijk of bij toepassing van de goedgekeurde DCF-methode (onderdeel 7.4) afzonderlijk langlopende schulden in aftrek kunnen komen. De goedgekeurde DCF-methode is een "package-deal" die is afgesproken met de landbouwpraktijk. Onderdeel van die afspraak is dat met schulden rekening wordt gehouden met moderatoren in het rekenmodel. Daarbij past het niet om afzonderlijk (langlopende) schulden af te trekken. De DCF-methode in onderdeel 7.4 is een goedkeuring. Het staat een belanghebbende uiteraard vrij zijn eigen (lagere) berekening te hanteren. Een ander aspect is de uitspraak van Hof Leeuwarden van 21-02-2012, nr. BK 11/00079, LJN BV6798. Het Hof heeft beslist dat de overgenomen ondernemingsschulden kunnen worden aangemerkt als last in de zin van artikel 35b, vierde lid, van de Successiewet. Inmiddels heb ik tegen die uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

Ook zijn redactionele wijzigingen doorgevoerd, waarmee geen beleidswijziging is beoogd.

1.1. Lijst van afkortingen

BOR	De faciliteiten en voorwaarden voor bedrijfsopvolging in de Successiewet
BV	Naamloze vennootschap of besloten vennootschap
Invorderingswet	Invorderingswet 1990
Preferente aandelen	Preferente en cumulatief preferente aandelen
Successiewet	Successiewet 1956
Uitvoeringsregeling	Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting
Uitvoeringsregeling Invorderingswet	Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

2. Verzoeken om toepassing bedrijfsopvolgingsregeling

Het verzoek om toepassing van de BOR moet gelijktijdig met de aangifte worden gedaan (artikel 35b, zevende lid, van de Successiewet).

Het verzoek kan worden ingediend uiterlijk tot het moment waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat. Een verzoek om toepassing van de BOR dat is ingediend als de aanslag reeds onherroepelijk vaststaat, is te laat. De BOR zal dan niet ambtshalve worden toegepast.

Een verzoek als bedoeld in artikel 35b, zevende lid, van de Successiewet kan worden aangemerkt als verzoek om uitstel van betaling als bedoeld in het artikel 25, twaalfde lid van de Invorderingswet en artikel 6a van de Uitvoeringsregeling

Invorderingswet. Het uitstel van betaling dat op de onderbedelingsvordering van een medeverkrijger ziet, is niet automatisch gekoppeld aan een conserverende aanslag (artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet en artikel 6b van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet). Het verzoek voor dat uitstel moet daarom apart bij de ontvanger worden gedaan.

3. Ondernemingsvermogen

De BOR geldt als er ondernemingsvermogen wordt verkregen. Hierna wordt ingegaan op het begrip ondernemingsvermogen.

3.1. Verhuur pand door een vennootschap aan een andere vennootschap van dezelfde aandeelhouder

De BOR is niet van toepassing op de verkrijging van aandelen in een vennootschap die geen onderneming drijft, zoals een beleggingsvennootschap (artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet). Dit geldt ook als de beleggingsvennootschap een pand verhuurt aan een vennootschap van dezelfde aandeelhouder, die zelf wel een materiële onderneming drijft.

Voorbeeld

Natuurlijk persoon A is 100% aandeelhouder van de besloten vennootschappen BV B en BV C. De enige bezitting van BV C bestaat uit een onroerende zaak die BV C verhuurt aan BV B. BV B oefent een materiële onderneming uit in die onroerende zaak. A schenkt de aandelen van beide vennootschappen aan natuurlijk persoon D. De BOR ziet niet op de aandelen in BV C. BV C oefent geen onderneming uit maar is een beleggingsvennootschap.

3.2. Vijfjaarseis en middellijk gehouden aandelen

(Vervallen per 1 januari 2010).

3.3. Toepassing 15%-regel

(Vervallen per 1 januari 2010).

3.4. Verkoop onderneming en kwijtschelding van de koopsom

De BOR is niet van toepassing als de onderneming wordt overgedragen tegen een koopsom die geheel of gedeeltelijk wordt kwijtgescholden. In dat geval bestaat de verkrijging (de schenking) niet uit een onderneming, maar uit de kwijtschelding van een vordering. Ik vind dit onredelijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat bij een kwijtschelding die onmiddellijk volgt op de overdracht, voor de BOR kan worden aangenomen dat het ondernemingsvermogen het object van schenking is. Bij een gefaseerde kwijtschelding geldt de goedkeuring niet voor de tweede of volgende kwijtschelding.

3.5. Fictieve verkrijging

De BOR is ook van toepassing op ondernemingsvermogen dat krachtens fictie wordt verkregen, zoals een verkrijging krachtens een verblijvingsbeding.

Voorbeeld

Een vader is vennoot in een vennootschap onder firma met zijn zoon. Het firmacontract bepaalt dat wanneer vader de hoedanigheid van vennoot opgeeft of verliest, zijn aandeel verblijft aan de zoon, die daarvoor de boekwaarde van het aandeel van zijn vader moet vergoeden. In zijn testament heeft vader bepaald dat zijn zoon en zijn echtgenote voor gelijke delen erven. De BOR kan worden toegepast als vader bij leven zijn firma-aandeel overdraagt, dan wel als de firma eindigt door het overlijden van vader.

Zowel bij de overdracht bij leven als bij overlijden is de BOR van toepassing op de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen zonder dat daarop de tegenprestatie in mindering komt (artikel 35b, vierde lid Successiewet).

3.6. Overlijden echtgenoot van de ondernemer

Voor toepassing van de BOR op ondernemingsvermogen moet dat ondernemingsvermogen zijn verkregen van een ondernemer in de zin artikel 3.4 of 3.5 van de Wet IB 2001 of van een medegerechtigde in de zin van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 (artikel 35d, eerste lid, onderdelen a en b, van de Successiewet).

3.6.1. Overleden echtgenoot was geen ondernemer

A en B zijn in gemeenschap van goederen getrouwd. Zij hebben twee kinderen. A drijft een eenmanszaak. B overlijdt zonder een testament te hebben gemaakt. Op grond van het civiele recht behoort de onderneming tot de huwelijksgoederengemeenschap. Tot de nalatenschap van B behoort daarom de onverdeelde helft van de onderneming. Deze onverdeelde helft van de onderneming wordt aan A toegedeeld. De kinderen krijgen hiervoor een onderbedelingsvordering op A. Artikel 35d, eerste lid, onderdeel a, van de Successiewet stelt als eis dat ondernemingsvermogen wordt verkregen van een ondernemer in de zin van de Wet IB 2001. B was in fiscale zin geen ondernemer zodat de BOR naar de letter genomen niet van toepassing is. Ik vind dit onredelijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat in dit geval voor B's onverdeelde helft van de onderneming de eis vervalt dat van een ondernemer moet worden verkregen. Hierbij gelden de overige voorwaarden van de BOR, zoals de voorwaarden dat A tot het overlijden van B tenminste één jaar de onderneming dreef en de onderneming na het overlijden van B ten minste vijf jaren voortzet. Op de onderbedelingsvordering van de kinderen die betrekking heeft op het aan A toegedeelde ondernemingsvermogen, kan de uitstelregeling van artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet worden toegepast.

3.6.2. Overlijden echtgenoot van de deelnemer in een personenvennootschap

A en B zijn in gemeenschap van goederen getrouwd. A is vennoot in een personenvennootschap die een onderneming drijft. B overlijdt zonder een testament te hebben gemaakt. Op grond van het civiele recht is het aandeel in de personenvennootschap verkocht aan A. Tot de nalatenschap van B behoort daarom een vordering op A ter grootte van de helft van de waarde van het ondernemingsvermogen van A. De vordering van B op A wordt aan A toegedeeld. De kinderen krijgen hiervoor een onderbedelingsvordering op A. B was in fiscale

zin geen ondernemer en had geen ondernemingsvermogen zodat de BOR naar de letter genomen niet van toepassing is. Ik vind dit onredelijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat de BOR van toepassing is op de vordering in de nalatenschap van B die ziet op de helft van de waarde van het ondernemingsvermogen van A. Hierbij gelden de overige voorwaarden van de BOR, zoals de voorwaarden dat A tot het overlijden van B tenminste één jaar de onderneming dreef en dat A de onderneming na het overlijden van B ten minste vijf jaren voortzet. De goedkeuring geldt alleen als A zelf de vordering verkrijgt. Als de vordering van B vererft naar de kinderen hebben zij geen recht op de BOR. De kinderen zijn immers geen voortzetter.

Op de onderbedelingsvordering van de kinderen op A die betrekking heeft op de aan A toegedeelde vordering van B, kan de uitstelregeling van artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet worden toegepast.

3.7. Finaal verrekenbeding

A en B zijn buiten gemeenschap van goederen getrouwd. Zij hebben samen één kind C. Bij huwelijkse voorwaarden zijn de echtelieden een finaal verrekenbeding overeengekomen. Hierdoor wordt bij overlijden van een van de echtgenoten afgerekend alsof zij in wettelijke gemeenschap van goederen waren gehuwd. A's bezit is een persoonlijke onderneming. B overlijdt zonder een testament te hebben gemaakt. Als gevolg van het overlijden van B wordt de waarde van de onderneming verrekend, waardoor tot de nalatenschap van B een vordering op A behoort ter grootte van de helft van de waarde van de onderneming. Op grond van het wettelijk erfrecht (de wettelijke verdeling) vererft deze vordering naar A. Het kind C verkrijgt een onderbedelingsvordering op A. De BOR is naar de letter niet van toepassing omdat A in dit geval geen ondernemingsvermogen verkrijgt. Het kind C kan geen beroep doen op de uitstelregeling van artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet omdat hij geen vordering heeft op een medeverkrijger die ondernemingsvermogen heeft verkregen in de zin van de BOR. Dit vind ik onredelijk. De situatie voor A bij het finaal verrekenbeding is vergelijkbaar met de situatie die voor A zou zijn ontstaan als A en B in wettelijke gemeenschap van goederen waren gehuwd. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de BOR ook geldt voor de vordering door finale verrekening van de waarde van het ondernemingsvermogen van de langstlevende echtgenoot.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De goedkeuring is alleen van toepassing voor de erfbelasting.
- De goedkeuring geldt alleen voor de vordering die ontstaat door het overlijden van de erflater.
- De langstlevende echtgenoot verkrijgt de vordering.
- De goedkeuring geldt alleen voor het saldo van de verrekeningsvordering door verrekening door het finaal verrekenbeding.
- Het ondernemingsvermogen waarop de verrekening betrekking heeft, is ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, letter a, b, c, of d,

van de Successiewet dat de langstlevende echtgenoot al ten minste een jaar voor het overlijden van de erflater bezat.

- De langstlevende echtgenoot houdt het ondernemingsvermogen ten minste gedurende de periode van vijf jaren als bedoeld in artikel 35b, vijfde lid, van de Successiewet.

Toelichting

De aannahme dat de langstlevende echtgenoot A ondernemingsvermogen heeft verkregen, werkt door naar de overige voorwaarden voor de BOR. Art. 35e van de Successiewet is bijvoorbeeld van overeenkomstige toepassing. Voor kind C in het voorbeeld hierboven, betekent dit het volgende. C wordt door de goedkeuring geacht een onderbedelingsvordering te hebben verkregen op een medeverkrijger die ondernemingsvermogen heeft verkregen. Op de onderbedelingsvordering van het kind die betrekking heeft op de aan A toegedeelde vordering van B, kan de uitstelregeling van artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet worden toegepast.

Voorbeeld 1

Man en vrouw zijn buiten gemeenschap van goederen getrouwd. Hun huwelijkse voorwaarden bevat een finaal verrekenbeding. Bij overlijden van een van de echtgenoten wordt afgerekend alsof zij in wettelijke gemeenschap van goederen waren gehuwd. De vrouw overlijdt. De man heeft BOR-ondernemingsvermogen, waard 100. De vrouw heeft een bankrekening met 60. Ieder heeft recht op $(160/2=)$ 80. Tot de nalatenschap van de vrouw behoort een verrekenvordering op de man van 20. De man krijgt de vordering. De BOR is van toepassing op 20.

Voorbeeld 2

Man en vrouw zijn buiten gemeenschap van goederen getrouwd. Hun huwelijkse voorwaarden bevat een finaal verrekenbeding. Bij overlijden van een van de echtgenoten wordt afgerekend alsof zij in wettelijke gemeenschap van goederen waren gehuwd. De vrouw overlijdt. De man heeft BOR-vermogen, waard 100. De vrouw heeft een bankrekening met 160. Ieder heeft recht op $(260/2=)$ 130. Tot de nalatenschap van de vrouw behoort geen verrekenvordering op de man. De BOR is niet van toepassing.

Voorbeeld 3

Man en vrouw zijn buiten gemeenschap van goederen getrouwd. Hun huwelijkse voorwaarden bevat een finaal verrekenbeding. Bij overlijden van een van de echtgenoten wordt afgerekend alsof zij in wettelijke gemeenschap van goederen waren gehuwd. De vrouw overlijdt. De man heeft BOR-vermogen, waard 30, en een bankrekening met 70. De vrouw heeft een bankrekening met 20. Ieder heeft recht op $(120/2=)$ 60. Tot de nalatenschap van de vrouw behoort een verrekenvordering op de man van 40. De man krijgt de vordering. De BOR is van toepassing op $7/10$ van 40.

3.8. Indirecte overdracht van aandelen

De BOR in de Successiewet is opgezet vanuit het idee dat er direct aandelen worden verkregen in een vennootschap die een onderneming drijft.

Voorbeeld

A is enig aandeelhouder van BV X. BV X is enig aandeelhouder van BV Y. BV Y drijft een materiële onderneming. Voor de toepassing van de BOR worden de bezittingen en schulden van BV Y toegerekend aan BV X (artikel 35c, vijfde lid,

van de Successiewet). Artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet is van toepassing als A zijn aandelen in BV X schenkt aan B. In dat geval is sprake van een directe verkrijging van aandelen. Bij de schenking van de aandelen BV Y is sprake van een indirecte verkrijging waarvoor de BOR niet geldt. Ik vind dat onredelijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat de BOR ook kan gelden bij een indirecte verkrijging van de aandelen, zoals schenking van aandelen 'bovenover' of 'onderlangs'. Het gaat om de hierna genoemde situaties. Voor deze goedkeuring gelden uiteraard de overige voorwaarden en uitgangspunten van de BOR. Voor de toepassing van artikel 7, derde en vierde lid, van de Uitvoeringsregeling wordt dus ook uitgegaan van de waarde van de objectieve onderneming zoals die wordt toegerekend aan BV X. De goedkeuring betreft de volgende situaties.

1. BV X draagt haar aandelen in BV Y om niet over aan B. Door het voortzettingsvereiste van artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet mag B zijn aandelen in BV Y gedurende vijf jaren niet geheel of gedeeltelijk vervreemden. Ook mag BV Y vijf jaren lang de onderneming die zij ten tijde van de bevoordeling dreef, niet geheel of gedeeltelijk staken.
2. B is 100% aandeelhouder van BV C. A draagt zijn aandelen BV X om niet over aan BV C. Door het voortzettingsvereiste mag B gedurende vijf jaren zijn aandelen in BV C niet geheel of gedeeltelijk vervreemden. Tevens mag BV C op haar beurt de aandelen in BV Y gedurende deze vijf jaren ook niet geheel of gedeeltelijk vervreemden. Ook mag BV Y vijf jaren lang de onderneming, die zij ten tijde van de bevoordeling dreef, niet geheel of gedeeltelijk staken.
3. Beginsituatie als onder 2. BV X draagt haar aandelen in BV Y om niet over aan BV C. Deze situatie is een combinatie van de situaties 1 en 2 die hiervoor zijn besproken. Voor de gevolgen voor het voortzettingsvereiste verwijs ik naar die twee situaties.

3.9. Preferente aandelen

Op de schenking of vererving van preferente aandelen is de BOR onder voorwaarden van toepassing (artikel 35c, vierde lid, van de Successiewet). Voor indirect gehouden preferente aandelen zijn de voorwaarden opgenomen in artikel 8, derde lid, van de Uitvoeringsregeling.

Zo moeten bijvoorbeeld bij de omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen, gewone aandelen zijn uitgegeven aan een ander (artikel 35c, vierde lid, onderdeel b, van de Successiewet en artikel 8, derde lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling). De verkrijger van de (indirect gehouden) preferente aandelen moet ten tijde van de verkrijging reeds voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder zijn van die nieuw uitgegeven aandelen (artikel 35c, vierde lid, onderdeel d, van de Successiewet en artikel 8, derde lid, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling). De verkrijger van de preferente aandelen hoeft dus niet bij de omzetting al te voldoen aan het 5%-vereiste. Maar als de verkrijger ooit wel voldeed aan het 5%-vereiste, maar ten tijde van de verkrijging niet meer, dan is niet voldaan aan de vereisten.

Voor de verkrijger van indirecte preferente aandelen is de tekst van artikel 8, derde lid, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling van belang. De verkrijger mag

de nieuwe gewone aandelen, die bij de omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen zijn uitgegeven, direct of indirect houden. Voor de directe preferente aandelen is bepaald dat de verkrijger aandeelhouder is van de bij de omzetting nieuw uitgegeven gewone aandelen (artikel 35c, vierde lid, onderdeel d, van de Successiewet). Het is echter geen bezwaar als de verkrijger de aandelen indirect houdt. Artikel 35c, vierde lid, onderdeel d, van de Successiewet, kan dus zo worden gelezen dat de verkrijger van de preferente aandelen reeds voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal direct of indirect aandeelhouder is van gewone aandelen als bedoeld in onderdeel b.

3.9.1. Preferente aandelen die zijn ontstaan vóór 2010

Het komt voor dat bij een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen vóór 1 januari 2010 geen rekening is gehouden met de na die datum geldende wettelijke voorwaarde dat de omzetting gepaard is gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander. Ik heb er begrip voor dat met deze voorwaarde destijds nog geen rekening kon worden gehouden in gevallen waarbij er reeds een beoogd bedrijfsopvolger is, die al gewone aandelen bezit in de desbetreffende vennootschap. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat ervan kan worden uitgegaan dat de omzetting van gewone aandelen in (indirect gehouden) preferente aandelen gepaard is gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, onderdelen b en d, van de Successiewet en artikel 8, derde lid, onderdelen b en d, van de Uitvoeringsregeling.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vijf voorwaarden:

- De omzetting heeft plaatsgevonden vóór 2010.
- Op het moment van de omzetting hield een ander ook gewone aandelen.
- Alleen de gewone aandelen uit de vorige voorwaarde zijn aan te merken als de gewone aandelen die zijn toegekend aan een ander in de zin van de hiervoor vermelde wettelijke bepalingen.
- De verkrijger van de preferente aandelen is op het moment van de verkrijging voor ten minste 5% van het totaal geplaatste aandelenkapitaal (direct of indirect) aandeelhouder van de in de vorige voorwaarde bedoelde gewone aandelen.
- De goedkeuring geldt alleen voor de preferente aandelen die zijn ontstaan op het moment waarop de gewone aandelen zijn omgezet in preferente aandelen.

3.9.2. Preferente aandelen die vóór 2010 zijn ontstaan door omwisseling van een vordering.

Vorderingen worden voor de BOR niet als ondernemingsvermogen aangemerkt. Dat geldt ook voor de vordering door een bedrijfsoverdracht waarbij de bedrijfsopvolger de koopsom voor de onderneming schuldig bleef aan (de vennootschap van) de overdrager. Bij de vererving of schenking van de vordering van de overdrager is de BOR niet van toepassing. Voor de doorschuiffaciliteit voor het aanmerkelijk belang in de Wet IB 2001 worden sinds 1 januari 2010

vorderingen ook niet als ondernemingsvermogen aangemerkt. Voor de doorschuifregeling is er wel een overgangsregeling voor vererving van een vordering die is ontstaan vóór 1 januari 2010 (artikel 4.17, zevende lid, van de Wet IB 2001). De reden daarvoor is dat voor de doorschuiffaciliteit in de aanmerkelijkbelangregeling sinds 1 januari 2010 de materiële onderneming een vereiste is. Voor de BOR bestaat het vereiste van een materiële onderneming van oudsher. Bij een omzetting van de schuldig gebleven koopsom in preferente aandelen vóór 2010 kon op zich nog geen rekening worden gehouden met de vanaf 2010 geldende voorwaarde dat de preferente aandelen moeten zijn ontstaan door omwisseling van aandelen. Verzoeken om een dergelijke vordering toch aan te merken als ondernemingsvermogen voor de BOR, wijs ik af. Dergelijke vorderingen wijken immers niet wezenlijk af van andere beleggingen. Ik heb alleen begrip voor de situatie waarin de schuldig gebleven koopsom voor 1 januari 2010 is ontstaan en op dezelfde dag is omgezet in preferente aandelen. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat als preferente aandelen als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, onderdeel a, van de Successiewet en artikel 8, derde lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling worden aangemerkt de preferente aandelen die zijn ontstaan door omzetting van een vordering.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- De vordering is vóór 2010 ontstaan door overdracht van gewone aandelen aan een ander.
- De vordering is op dezelfde dag omgezet in preferente aandelen.
- Voor de toepassing van artikel 13d, zesde lid, van de Wet VPB en artikel 13i van de Wet VPB wordt de inbreng van de aandelen tegen de vordering, geacht te hebben plaatsgevonden tegen uitreiking van preferente aandelen.

Voor de toepassing van artikel 35c, vierde lid, onderdeel b, van de Successiewet en artikel 8, derde lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling worden in deze situatie de overgedragen gewone aandelen aangemerkt als gewone aandelen die zijn toegekend aan een ander.

3.9.3. Preferente aandelen die vóór 2010 zijn ontstaan door aandelenruil

Preferente aandelen moeten zijn ontstaan door een omzetting van gewone aandelen. Onder omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen wordt onder meer ook begrepen een uitgifte van preferente aandelen in het kader van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet IB 2001 (artikel 8, eerste en derde lid, van de Uitvoeringsregeling). Het komt voor dat bij een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen vóór 1 januari 2010 geen sprake was van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet IB 2001. Ik heb er begrip voor dat met deze voorwaarde destijds nog geen rekening kon worden gehouden. Daarbij heb ik op het oog de aandelenruil waarbij de verkrijgende vennootschap niet meer dan de helft van de stemrechten kan uitoefenen in de vennootschap waarvan zij de gewone aandelen heeft verkregen tegen uitgifte van de preferente aandelen. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat er van kan worden uitgegaan dat onder een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, van de Successiewet en artikel 8, derde lid, van de Uitvoeringsregeling ook wordt verstaan de uitgifte van preferente aandelen in het kader van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet IB, als de verkrijgende vennootschap minder dan de helft van de stemrechten kan uitoefenen in de vennootschap waarvan de aandelen zijn verworven

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- De uitgifte van de preferente aandelen heeft plaatsgevonden vóór 2010.
- De goedkeuring geldt alleen voor de preferente aandelen die zijn ontstaan op het moment waarop de gewone aandelen zijn geruild tegen preferente aandelen.

3.10 Vruchtgebruik en bloot eigendom van aandelen

De BOR geldt voor aandelen die bij de erflater of schenker behoorden tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3, met uitzondering van de meetrekregeling van artikel 4.10, van de Wet IB 2001 (artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet). Voor de toepassing van de BOR zijn de artikelen 4.3 (gelijkstelling genotsgerechtigden) tot en met 4.5a van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing (artikel 35c, zevende lid, van de Successiewet).

De BOR kan ook worden toegepast op verkregen bloot eigendom van die aandelen of op verkregen vruchtgebruik van die aandelen. Het is geen bezwaar dat de BOR ook wordt toegepast als de bloot eigendom en het vruchtgebruik van die aandelen door de verkrijging (door overlijden of schenking) is ontstaan.

Voorbeeld

De erflater heeft een vruchtgebruiktestament. Hij was gehuwd en laat AB-aandelen na. De langstlevende echtgenoot verkrijgt het vruchtgebruik van de AB-aandelen van de erflater. De kinderen verkrijgen de bloot eigendom van de AB-aandelen. De BOR kan worden toegepast bij de langstlevende echtgenoot en bij de kinderen.

Niet bij een turboverdeling

Bij een zogenoemde turboverdeling, kan de BOR bij de vruchtgebruiker niet worden toegepast voor zover deze krachtens huwelijksvermogensrecht reeds was gerechtigd tot de aandelen (artikel 35f, tweede lid van de Successiewet).

3.11 Bezitseis

Door de gewijzigde voorwaarden per 1 januari 2010 voor de BOR past de praktijk de (aandelen)structuren aan. Regelmatig is mij verzocht daarbij de bezitseis voor de erfbelasting (een jaar) of schenkbelasting (vijf jaar) buiten beschouwing te laten. De bezitseis is een antimisbruikbepaling om te voorkomen dat gewoon vermogen in het zicht van het overlijden of een schenking wordt omgezet in kwalificerend ondernemingsvermogen. Daarin past het niet om voor de huidige BOR af te wijken van de duidelijke bezitseis. Verzoeken om van de bezitseis af te wijken, wijs ik daarom af. Hierop geldt één uitzondering. Het gaat om de situatie waarin de bedrijfsopvolging al in gang was gezet via preferente aandelen, waarbij

op 31 december 2009 nog werd voldaan aan de toen geldende voorwaarden voor de BOR, maar per 1 januari 2010 niet meer. Per 1 januari 2010 komen preferente aandelen alleen in aanmerking voor de BOR als deze een omzetting vormen van een door de erflater (of schenker) gehouden aanmerkelijk belang van gewone aandelen én bij de omzetting gewone aandelen zijn uitgereikt aan de bedrijfsopvolger. Vóór 2010 golden deze eisen niet. Om alsnog aan de nieuwe voorwaarden te voldoen zijn er gevallen waarin belanghebbenden hun structuur zo aangepast hebben dat voldaan wordt aan de nieuwe BOR-voorwaarden. Als de aandeelhouder binnen een jaar na de aanpassing overlijdt, is niet aan de bezitseis voldaan. Voor de erfbelasting heb ik er begrip voor dat bij een overlijden in 2010 of 2011 de aandelenstructuur niet tijdig aan alle per 1 januari 2010 geldende voorwaarden voor de BOR kon worden aangepast. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelasting (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat voor de erfbelasting ook is voldaan aan periode van één jaar als bedoeld in artikel 35d, eerste lid, aanhef, van de Successiewet als de erflater is overleden binnen één jaar nadat hij zijn preferente aandelen omwisselde in gewone aandelen.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De erflater had aandelen die voldeden aan de voorwaarden voor de BOR die golden tot 1 januari 2010.
- De preferente aandelen zijn uiterlijk op 31 december 2010 omgewisseld in aandelen die voldoen aan de voorwaarden voor de BOR die gelden vanaf 1 januari 2010.

De goedkeuring geldt alleen voor het bezit van de aandelen. Als de betrokken vennootschap bijvoorbeeld een onderneming heeft verkregen, geldt daarvoor wel de bezitseis van een jaar.

4. Toerekeningsregeling

Voor vennootschappelijke moeder-/dochterverhoudingen is in artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet de zogenoemde toerekeningsregeling opgenomen. Door de toerekeningsregeling wordt de houdstervennootschap geacht de onderneming van de deelneming te drijven. Bij meerdere deelnemingen worden de bezittingen en schulden van alle deelnemingen die voldoen aan de voorwaarden voor de toerekeningsregeling, gezamenlijk aan de houdstervennootschap toegerekend.

Voorbeeld

De erflater laat na 5% van de aandelen in een houdstermaatschappij. De houdstermaatschappij heeft 100% van de aandelen in A BV, die een onderneming drijft. De houdstermaatschappij heeft ook 100% van de aandelen in B BV. B BV drijft geen materiële onderneming, maar bezit het bedrijfspand dat wordt verhuurd aan de werkmaatschappij A BV. Door de gezamenlijke toerekening wordt het bedrijfspand dat wordt verhuurd aan de werkmaatschappij aangemerkt als ondernemingsvermogen.

5. Verdeling nalatenschap of huwelijksgoederengemeenschap

De gerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen kan door verdeling van de

nalatenschap of de huwelijksgemeenschap wijzigen. In artikel 35f van de Successiewet is aangegeven wanneer de BOR kan worden toegepast op die gewijzigde gerechtigdheid. De verdeling van de nalatenschap of huwelijksgemeenschap moet dan wel hebben plaatsgevonden binnen twee jaren na overlijden van de erflater (artikel 35f, derde lid, van de Successiewet). In uitzonderlijke gevallen blijkt dat een verdeling binnen twee jaren niet mogelijk is. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in zeer bijzondere gevallen op verzoek de inspecteur een redelijke verlenging toestaat van de tweejaarstermijn van artikel 35f, derde lid, van de Successiewet. Het verzoek moet worden ingediend binnen de tweejaarstermijn. Bij zeer bijzondere omstandigheden kan worden gedacht aan de situatie waarin de vertraging in de verdeling van de nalatenschap of de huwelijksgemeenschap te wijten is aan overmacht. Als de vertraging is veroorzaakt door de Belastingdienst dan wordt een verzoek om termijnverlenging vanzelfsprekend gehonoreerd.

6. Voortzettingsvereiste

Een van de voorwaarden voor de BOR is dat de verkrijger voldoet aan het voortzettingsvereiste (artikel 35e, eerste lid, van de Successiewet). Hierdoor is alleen bij daadwerkelijke bedrijfsopvolging een vrijstelling van toepassing.

6.1. Ophouden winst te genieten

De BOR vervalt indien de verkrijger ophoudt uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten (artikel 35e, eerste lid, onderdeel a, van de Successiewet). De terminologie 'ophouden uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten' sluit aan bij het materiële stakingsbegrip in de inkomstenbelasting. Dit betekent overigens niet dat er een volledige gelijkheid bestaat met de behandeling voor de inkomstenbelasting. Afwijkingen zijn mogelijk indien de ratio van de BOR dat rechtvaardigt. De doorschuifregelingen voor de inkomstenbelasting, zoals die van artikel 3.63 van de Wet IB 2001, gelden niet voor de Successiewet. Voor de voortzettingeis van de BOR van de Successiewet is alleen van belang dat de verkrijger winst blijft genieten. Voor zover de voortzetter ophoudt winst te genieten, worden de faciliteiten ingetrokken. Het moment waarop de verkrijger ophoudt winst te genieten, kan afwijken van het moment waarop hij op grond van goedkoopmansgebruik zijn stakingswinst in aanmerking mag nemen. Degene die een vennootschap onder firma aangaat onder voorbehoud van stille reserves hoeft voor de inkomstenbelasting nog niet af te rekenen over de stakingswinst. Voor de BOR houdt hij wel direct gedeeltelijk op winst te genieten. Als de verkrijger dit binnen de vijfjaarstermijn doet, vervallen hierdoor dus de faciliteiten voor de BOR. De behandeling voor de heffing van inkomstenbelasting is hiervoor niet van belang. Dit geldt ook voor de toepassing van artikel 35, eerste lid, onderdeel b, en onderdeel c, onder 3°, van de Successiewet, waarin dezelfde terminologie 'ophouden uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten' is opgenomen.

De verkrijger die een samenwerkingsverband aangaat, houdt slechts op winst te genieten voor zover zijn gerechtigdheid tot de winst daardoor verder afneemt dan het aandeel in de winst waartoe hij gerechtigd was vóór de verkrijging waarop de BOR is toegepast (artikel 35e, tweede lid, van de Successiewet).

In artikel 10 van de Uitvoeringsregeling is een aantal situaties opgenomen waarin op verzoek de faciliteiten voor de verkrijger die ophoudt winst te genieten niet