

worden ingetrokken.

6.2. Aangaan samenwerkingsverbanden

(Vervallen per 1 januari 2010).

6.3. Vervreemding van niet gefacilieerd verkregen aandelen

Bij toepassing van de BOR op verkregen vermogensbestanddelen die behoren tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet mogen die aandelen gedurende een periode van vijf jaren niet worden vervreemd (artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet). Het voortzettingsvereiste geldt bij aandelen alleen voor de verkregen aandelen. De aandelen die de verkrijger al had, kan hij vervreemden zonder gevolgen voor de BOR.

Voorbeeld

BV X heeft 50 geplaatste aandelen. A heeft de aandelen 1 tot en met 14 en B heeft de aandelen 15 tot en met 50. A schenkt zijn aandelen aan B. De BOR van de Successiewet is van toepassing. Twee jaren later verkoopt B de aandelen 22 tot en met 29 aan C. De BOR blijft ondanks de vervreemding aan C in stand.

Voor aandelen die behoren tot een huwelijkse gemeenschap is het niet mogelijk om de aandelen aan de individuele echtgenoten toe te rekenen. Elke echtgenoot heeft de onverdeelde helft van elk aandeel. Ik vind het ongewenst dat de langstlevende echtgenoot het belang dat hij al had tot vijf jaar na overlijden niet kan vervreemden. 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 voor verkregen aandelen artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet, slechts geldt voor zover het belang in de vermogensbestanddelen verder afneemt dan het belang waartoe de verkrijger was gerechtigd vóór de verkrijging waarop artikel 35b van de Successiewet is toegepast.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De aandelen behoorden op het moment van het overlijden van de erflater tot de huwelijkse gemeenschap van de verkrijger en de erflater.
- De aandelen zijn dooreen leverbaar.

Voorbeeld 1

Toepassing van artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, 1^o, van de Successiewet. Tot de huwelijkse gemeenschap behoren 50 dooreen leverbare aandelen BV X. Een van de echtgenoten overlijdt. De langstlevende echtgenoot is zijn erfgenaam. Hij vervreemdt binnen de voortzettingsperiode 30 aandelen. Door de goedkeuring kan de langstlevende echtgenoot 25 aandelen vervreemden zonder gevolgen voor de BOR. Voor de andere 5 aandelen zijn er wel gevolgen voor de BOR. Door de vervreemding worden de faciliteiten voor 5/25^e teruggenomen.

Voorbeeld 2

Toepassing van artikel 35e, eerste lid, onderdeel c, 2^o, van de Successiewet. Tot de huwelijkse gemeenschap behoren 100% aandelen Holding X. Holding X drijft geen onderneming. Holding X heeft 100% Deelneming Y, die wel een

onderneming drijft. De aandelen Deelneming Y zijn dooreen leverbaar. Een van de echtgenoten overlijdt. De langstlevende echtgenoot is zijn erfgenaam. Holding X verkoopt binnen de voortzettingstermijn 60% aandelen Deelneming Y. Door de goedkeuring kan Holding X 50% van de aandelen vervreemden zonder gevolgen voor de BOR. Voor de andere 10% zijn er wel gevolgen voor de BOR. Door de vervreemding worden de faciliteiten voor 10/50^e teruggenomen.

6.4. Certificering van aandelen

Certificering van de verkregen aandelen is op zich een vervreemding die kan leiden tot terugneming van de BOR. De certificering wordt voor de BOR niet aangemerkt als een vervreemding als de certificaten voldoen aan de voorwaarden van onderdeel 6.4. van het besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674, Stcrt. nr. 236.

6.5. Verkoop indirect gehouden aandelen. Gevolgen voor de toerekeningsregeling

De toerekeningsregeling geldt voor zover en voor zolang de houdster vennootschap de aandelen in de betreffende deelneming in haar bezit heeft. Als de houdster vennootschap binnen de voortzettingstermijn niet langer voldoet aan de bezitseis, staakt de houdster vennootschap haar onderneming voor zover die door de toerekeningsregeling aan de houdster vennootschap wordt toegerekend. Dit geldt bijvoorbeeld bij verkoop van aandelen in de deelneming of bij inkoop van de aandelen in de deelneming (gevolgd door intrekking van die aandelen). In die gevallen leidt dit tot herziening van de BOR voor zover die betrekking heeft op die deelneming. Ik merk op dat het niet uitmaakt of er een vervangingsvoornemen is dan wel er een herinvestering is gedaan. Uitgangspunt van de BOR is immers dat de overgenomen ondernemingsactiviteiten ten minste vijf jaren worden voortgezet. Dit betekent dat de houdster vennootschap de aandelen in de deelneming vijf jaren moet bezitten en de deelneming haar onderneming vijf jaar moet voortzetten. Inkoop van aandelen gevolgd door intrekking wordt niet aangemerkt als vervreemding als het aandeel van de houdster vennootschap in de deelneming procentueel gelijk blijft.

6.6. Doorzak onderneming binnen fiscale eenheid

Bij een overdracht van een onderneming met toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 van de Wet VPB blijft de verkrijger voldoen aan het voortzettingsvereiste (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling). Als de onderneming uitzaakt binnen de fiscale eenheid, wordt niet meer voldaan aan het voortzettingsvereiste. Ik vind dit niet redelijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling van overeenkomstige toepassing is op de overdracht van een onderneming die is gefaciliteerd op grond van artikel 15 van de Wet VPB.

Voorwaarde

De goedkeuring geldt onder de volgende voorwaarde:

- De onderneming wordt overgedragen tegen uitreiking van aandelen.

Voorbeeld

Vader draagt zijn IB-onderneming over zijn zoon. Zoon brengt de IB-onderneming vervolgens met toepassing van art. 3.65 van de Wet IB 2001 in Holding BV. De omzetting heeft geen gevolgen voor de BOR (artikel 10, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling). De Holding BV richt Exploitatie OG BV op. Exploitatie OG BV richt Werk BV op. Alle vennootschappen gaan een fiscale eenheid aan als bedoeld in artikel 15 van de Wet VPB. Holding BV draagt de onderneming over aan Exploitatie OG BV met toepassing van artikel 14 van de Wet VPB. Deze overdracht heeft geen gevolgen voor de BOR (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling). Vervolgens draagt Exploitatie OG BV, binnen de fiscale eenheid, de onderneming, zonder het onroerend goed over aan Werk BV. Door de goedkeuring heeft de overdracht van de onderneming aan Werk BV geen gevolgen voor de BOR bij Zoon.

6.7. Bedrijfsfusie met meerdere verkrijgers

Bij een overdracht van een onderneming met toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 van de Wet VPB blijft de verkrijger voldoen aan het voortzettingsvereiste (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling). Een van de voorwaarden is dat de verkrijger indirect enig aandeelhouder is van de verkrijgende vennootschap. Als de onderneming uitzakt vanuit twee vennootschappen, wordt niet meer voldaan aan het voortzettingsvereiste. Ik vind dit niet redelijk in de situatie waarin twee bedrijfsopvolgers elk hun IB-onderneming omzetten in een eigen BV, waarna de onderneming uitzakt in een gezamenlijke BV. 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 op verzoek van de verkrijgers artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling, ook geldt als de verkrijger niet indirect enig aandeelhouder is van de verkrijgende vennootschap.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De verkrijgers verkregen op hetzelfde moment een onderneming als bedoeld in artikel 3.2 van de Wet IB 2001.
- Elke verkrijger heeft zijn verkregen onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 omgezet in een BV, als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling.
- Na de omzetting brengt elke BV haar onderneming met toepassing van artikel 14 van de Wet VPB in, in een nieuw opgerichte gezamenlijke dochter-BV.
- Elke verkrijger behoudt gedurende de voortzettingsperiode (indirect) dezelfde gerechtigheid tot de BV's en de onderneming.

Voorbeeld

Moeder schenkt haar IB-onderneming aan haar twee kinderen A en B. Ieder kind verkrijgt 50% van de onderneming. Elk kind brengt zijn onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 in, in zijn eigen BV (A BV en B BV). A BV en B BV richten samen een dochter-BV op. Met toepassing van artikel 14 van de Wet VPB wordt de onderneming van A BV en de onderneming van B BV ingebracht in dochter-BV. A BV en B BV hebben ieder 50% van de aandelen dochter-BV. Door de goedkeuring heeft de inbreng van de onderneming in dochter-BV geen gevolgen voor het voortzettingsvereiste.

6.8. Aandelenfusie met meerdere verkrijgers

Bij een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet IB 2001 blijft de verkrijger voldoen aan het voortzettingsvereiste (artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling). Een van de voorwaarden is dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap. Als de verkrijger samen met een ander een deel van de aandelen in een BV heeft verkregen, kan de eis van enig aandeelhouder onredelijk uitwerken als een verkrijger zijn verkrijging via een eigen persoonlijke BV wil houden. 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 op verzoek van de verkrijgers artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling, ook geldt als de verkrijger niet enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De verkrijger heeft samen met een of meer anderen (de verkrijgers) tegelijkertijd aandelen verkregen in een BV. Bij alle verkrijgers is op de verkrijging de BOR van toepassing.
- De verkrijgers richten samen een nieuwe BV op.
- De verkrijgers brengen ieder al hun verkregen aandelen in in een nieuw opgerichte BV door een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet IB 2001.
- De nieuw opgerichte BV wordt daardoor enig aandeelhouder van de verkrijgende vennootschap.
- De verkrijger behoudt gedurende de voortzettingperiode (indirect) dezelfde gerechtigheid tot de BV's en de onderneming waarop de BOR is toegepast.

Voorbeeld

Vader en zijn vier zonen bezitten ieder 20% van de aandelen BV. De vader draagt zijn 20% aandeel over aan elk van zijn vier zoons. Elke zoon krijgt er 5% van de aandelen bij, zodat na de schenking iedere zoon 25% van de aandelen BV bezit. Na de schenking wordt een nieuwe houdstervenootschap (hierna: de holdingholding) opgericht. De vier broers brengen de aandelen BV in de holdingholding door een aandelenfusie. Elke broer verkrijgt 25% van de aandelen van de holdingholding. Het is een aandelenfusie met meerdere aandeelhouders van de holdingholding. Artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling is daarom niet van toepassing. Door de goedkeuring heeft de aandelenfusie geen gevolgen voor het voortzettingsvereiste.

7. Waardering

Een verkregen onderneming wordt gewaardeerd als een eenheid (artikel 21, elfde lid, van de Successiewet). Op grond van artikel 21, twaalfde lid, van de Successiewet kan de waardering van artikel 21, elfde lid, van de Successiewet nooit lager zijn dan de liquidatiewaarde.

7.1. Latente inkomstenbelasting

De belastinglatentie moet evenredig worden toegerekend aan het vrijgestelde en het niet vrijgestelde vermogen (de evenredigheidsmethode). Er is geen reden om over vrijgestelde vermogensbestanddelen een vermindering wegens latente inkomstenbelasting te verlenen.

Toepassing voor aanslagen successierecht die op 3 juni 2009 nog niet onherroepelijk vaststonden.

In het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, was nog het standpunt opgenomen dat de belastinglatentie 'aan de holding' in aanmerking moet worden genomen.

Hof Arnhem heeft in zijn uitspraak van 3 juni 2009, nr. 07/00309 vastgesteld dat de evenredigheidsmethode moet worden toegepast. Op 28 augustus 2009 heeft mijn voorganger berust in die uitspraak. Voor op 3 juni 2009 nog niet onherroepelijke aanslagen kan daarom de evenredigheidsmethode worden toegepast.

7.2. Ondernemingsvermogen

Wat in het economische verkeer als een eenheid wordt beschouwd, wordt ook als zodanig gewaardeerd (artikel 21, elfde lid, van de Successiewet). Op grond van artikel 21, twaalfde lid, van de Successiewet wordt de waarde van een onderneming bepaald alsof de onderneming wordt voorgezet (waarde going concern). Die waarde in het economische verkeer is met inbegrip van de voor overdracht vatbare goodwill. De goodwill die niet overdraagbaar is (aan de persoon van de ondernemer toe te rekenen goodwill) blijft buiten beschouwing. De waarde wordt echter gesteld op ten minste de liquidatiewaarde. Voor het waarderen van een onderneming bestaat geen vaste, forfaitaire formule. Fiscaal wordt doorgaans als uitgangspunt genomen de intrinsieke waarde, waarop vervolgens een correctie kan worden aangebracht wegens over- of onderrentabiliteit (de zogenaamde rentabiliteitsmethode).

7.3. Waarde going concern

Wanneer de objectieve waarde van de onderneming met inachtneming van de verplichting van de verkrijger om deze gedurende een periode van ten minste vijf jaren voort te zetten, lager is dan de liquidatiewaarde, mag worden uitgegaan van die lagere waarde going concern (artikel 35b, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, van de Successiewet). Hierna wordt nader ingegaan op de bepaling van lagere waarde going concern.

7.4. Waardering volgens de DCF-methode

De faciliteit van artikel 35b, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, van de Successiewet is van belang voor ondernemingen met een hoge intrinsieke waarde en een laag rendement. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij landbouwondernemingen met veel cultuurgrond en productierechten maar (relatief) weinig opbrengst. Voor de vaststelling van de waarde going concern is niet een bepaalde methodiek voorgeschreven. Tijdens de parlementaire behandeling in 2001 is aangegeven dat bij een onderneming met een hoge intrinsieke waarde en een laag rendement, het lage rendement als waardedrukkende factor in aanmerking kan worden genomen.

De eerdergenoemde rentabiliteitsmethode is hiermee in overeenstemming. Naast deze methode zou, gelet op de uitgangspunten genoemd in het wetsartikel, ook aansluiting gezocht kunnen worden bij de zogenaamde Discounted Cash Flow methode (verder DCF-methode).

7.4.1. DCF-methode, goedkeuring

In deze methode wordt een rekenmodel gehanteerd waarbij eerst 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 de 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.

Goedkeuring

Ik keur op praktische gronden goed dat voor de toepassing van artikel 35b, eerste lid, van de Successiewet, naast de waarderingsmethoden die in de fiscaliteit het meest gebruikelijk zijn, de DCF-methode kan worden gebruikt. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat daarbij de in dit besluit genoemde uitgangspunten voor de bepaling van de kasstromen worden gebruikt.

7.4.2. Uitgangspunten bij de bepaling van de kasstroom in de agrarische sector

Voor de agrarische sector is afgesproken om – indien mogelijk – voor de berekening van de kasstroom te werken met genormeerde bedragen op basis van KWIN-gegevens (praktijkboek Kwantitatieve Informatie Veehouderij en Kwantitatieve Informatie Akkerbouw). Dit heeft geleid tot normen voor melkvee, fokzeugen, vleesvarkens, pluimvee en akkerbouw. Later zijn ook enkele andere sectoren uit de veehouderij toegevoegd. De parameters en normen die in dit rekenmodel worden gebruikt, maak ik jaarlijks bekend (op www.belastingdienst.nl).

Bij de bepaling van de betreffende normen en cijfers die gelden voor de agrarische sector is voor de nettokasstromen uitgegaan van het volgende.

- Bij de bepaling van de kasstroom gaat het niet om de (fiscale) winstbepaling maar om de kasstroom, dus de werkelijke geldstroom. Dit houdt in dat de afschrijvingen voor zover die in de winstbepaling zijn meegenomen bij het resultaat worden opgeteld.
- De kasstromen in de onderneming worden contant gemaakt met inachtneming van een termijn van maximaal 15 jaren.
- De waarde van de onderneming wordt als een kasstroom gezien aan het einde van de gebruikte periode. De geschatte restwaarde op dat moment komt aldus tegen de contante waarde terug in de waarde going concern.
- Voor de berekening van de waarde going concern wordt de financiering van de onderneming in beginsel buiten beschouwing gelaten. Voor de berekening van de kasstroom moeten dus de rentebetalingen en de aflossing van het vreemd vermogen worden geëlimineerd. Met de kosten van financiering is rekening gehouden bij het vaststellen van de disconteringsvoet.
- Incidentele baten en lasten dienen voor de vaststelling van de kasstroom te worden geëlimineerd. Deze hebben in de regel geen directe invloed op de te behalen jaarwinst.
- Bij de bepaling van de kasstroom wordt rekening gehouden met een beloning voor arbeid. Voor de onderdelen van de agrarische bedrijfstak waarvoor genormeerde bedragen zijn vastgesteld, is voor de factor arbeid daar waar mogelijk aangesloten bij de KWIN-gegevens. Voor de bedrijfstakken waarvoor geen genormeerde bedragen zijn vastgesteld, zal afzonderlijk moeten worden beoordeeld welke omvang objectief gezien gelijk staat aan één volwaardige arbeidskracht. Hierbij kan bij in de KWIN-gegevens beschreven bedrijfstakken aansluiting worden gezocht.
- De belastingcomponent kan in de kasstroom worden meegenomen. Hiervoor is bij de genormeerde bedragen een percentage gehanteerd van 25% over het saldo (opbrengst minus directe kosten) verminderd met de bedrijfslasten. Deze bedrijfslasten zijn exclusief afschrijvingen en financieringslasten. De bedrijfslasten zijn inclusief berekend loon voor de ondernemer(s).
- Voorraden worden voor zover het eindproducten betreft tegen de nominale

- waarde in de berekening opgenomen. Hiertoe behoren de voorraden producten die in opslag liggen voor de verkoop (bijvoorbeeld een voorraad aardappelen op een akkerbouwbedrijf) en de levende have, voor zover als voorraad te beschouwen (niet-gebruikvee).
- In de berekening wordt het saldobedrag van de vorderingen, liquide middelen en kortlopende schulden tegen de nominale waarde opgenomen.
 - Met het hanteren van het gemiddelde resultaat van de laatste drie jaren wordt beoogd te voorkomen dat de waarde going concern van het bedrijf volledig afhankelijk wordt gesteld van het behaalde resultaat in één bepaald jaar. Calamiteiten (zoals dier- of plantziekten of extreme weersomstandigheden) of inperkingen van de activiteiten binnen een bepaalde bedrijfstak als gevolg van wet- en regelgeving kunnen aanleiding zijn om van dit gemiddelde af te wijken. De verkregen kasstroom geeft in die gevallen mogelijk een verkeerd beeld van hetgeen in de betreffende bedrijfstak op lange termijn haalbaar is. Het is echter aan degene die afwijkt van het gemiddelde resultaat van de laatste drie jaren om, op basis van gefundeerde objectieve gegevens voor de betreffende bedrijfstak, aannemelijk te maken dat de aldus bepaalde kasstroom substantieel afwijkend is en op andere wijze moet worden bepaald.
 - Productiemiddelen waarvan voorzienbaar is dat deze door overheidsingrijpen binnen de gebruikte termijn van maximaal 15 jaren verdwijnen zonder dat daar een vergoeding tegenover staat, worden gewaardeerd op nihil. Dit doet zich nu bijvoorbeeld voor bij melkquota en varkens- en pluimveerechten.
 - Indien een bedrijf één of meerdere bedrijfstakken omvat waarvoor geen normbedragen zijn vastgesteld, dient per onderdeel de kasstroom te worden vastgesteld. Dit is ook van toepassing op bedrijven met nevenactiviteiten. Bij een samenloop van bedrijfstakken met genormeerde bedragen en bedrijfstakken waarvoor geen normbedragen zijn vastgesteld blijft bij de berekening van de afzonderlijke kasstromen de hoofdregel gelden. De hoofdregel is dat bij bedrijfstakken met genormeerde bedragen de normbedragen moeten worden toegepast.

7.5. Agrarische normbedragen. Rekenmodule.

Bij aanwezigheid van actuele KWIN-gegevens voor de branche waarin het te waarderen bedrijf werkzaam is, worden jaarlijks normen voor de kasstromen vastgesteld. De voorbereiding van de normen en normbedragen gebeurt jaarlijks in het Platform Landbouwnormen zoveel mogelijk in overleg met de agrarische sector. Bij het ontbreken van actuele KWIN-gegevens vormen de verlies- en winstrekeningen van de laatste drie jaren het uitgangspunt.

De normen beogen eenheid van beleid te bewerkstelligen, gelijkheid van behandeling te bereiken, rechtszekerheid te verschaffen en geschillen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst te voorkomen.

De vastgestelde normen en normbedragen gelden zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige ondernemers in de agrarische sector. Alleen in uitzonderingsgevallen kan van de vastgestelde normen worden afgeweken. Dit kan zich voordoen als een belastingplichtige aannemelijk kan maken dat de normen, gezien die specifieke situatie, te hoog zijn vastgesteld of uitkomen. Een dergelijke kwestie moet aan mij worden voorgelegd.

De normen en normbedragen voor de verschillende jaren zijn opgenomen op www.belastingdienst.nl. Hierop is ook een rekenmodule te vinden voor de berekening voor verschillende jaren (zoek naar: Rekenmodule voortzettingswaarde en dan naar het betreffende jaar).

8. Ingetrokken regeling

Het besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M is ingetrokken met ingang van de

inwerkingtreding van dit besluit.

– BLKB2011/68M.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de plaatsing in de Staatscourant.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag,

*De staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*

de volgende 77 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel reeds openbaar of
dubbel zijn.



TER INFORMATIE

Aan

Staatssecretaris

**Landelijk Kantoor
Belastingregio's
Brieven en Beleidsbesluiten**

Inlichtingen

10.2.e

10.2.e@minfin.nl

Datum

12 september 2012

Notitienummer

BLKB/2012/1221

Rubriek

Successiewet

Auteur

10.2.e
10.2.e

11.1

Van

Algemeen Directeur
Belastingregio's

Kopie aan

Bijlagen

- Notitie goedkeuring onderdeel
3.11

notitie

11.1

Bedrijfsopvolging. Schenk- en erfbelasting

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.

Advies aan de staatssecretaris

In deze notitie wordt ingegaan op een aantal onderdelen van het geactualiseerde besluit over de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet (de BOR). Ik wil u in het bijzonder wijzen op de onderdelen 3.11. en 7.4.3.

In onderdeel 3.11 is naar aanleiding van een verzoek van 10.2.g een nieuwe goedkeuring opgenomen. De dekking daarvoor is gevonden in het Belastingplan 2013, waarin in een voetnoot is verwezen naar deze goedkeuring. De goedkeuring heeft betrekking op de bezitseis van een jaar die geldt bij overlijden. Deze leidde in bepaalde overgangssituaties tot onredelijke gevolgen, omdat daaraan in bepaalde situaties niet in redelijkheid kon worden voldaan. Voor de erfbelasting is nu goedgekeurd dat de bezitseis niet geldt voor aandelenposities die uiterlijk op 31 december 2010 geherstructureerd zijn en die voordien voldeden aan de voorwaarden die voor de BOR golden in 2009. De goedkeuring is met u afgestemd. Zie de bijgevoegde notitie DGB2012/978, onderdeel 2, Voorstel overgangsrecht voor specifieke situaties.

11.1

11.1

11.1

In onderdeel 7.4.3. wordt melding gemaakt van de discussie die er is over de juistheid van de goedgekeurde DCF-waarderingsmethode voor met name bedrijven in de agrarische sector.

11.1

11.1

11.1

11.1

Inleiding

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.

11.1

De tekst is verduidelijkt

en er is een nieuw voorbeeld opgenomen.

11.1

Onderdeel 3.9 is aangepast. Voor de verkrijging van directe preferente aandelen maakt het voor de BOR 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 die voor 1 januari 2010 is ontstaan door verkoop van aandelen en die op dezelfde dag is omgezet in preferente aandelen.

11.1

In het nieuwe onderdeel 3.11 is een goedkeuring opgenomen voor de bezitseis bij overlijden. Voor de erfbelasting geldt de bezitseis 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 het doorzakken 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 verduidelijkt. Over de toepassing van met name de in onderdeel 7.4 opgenomen goedkeuring is momenteel discussie.

11.1

11.1

11.1

Voor lopende zaken geldt het huidige beleid, zoals opgenomen in onderdeel 7.4.1 en 7.4.2.

Nadere toelichting op de wijzigingen/onderdelen

Onderdeel 3.7.

Het voorbeeld is gewijzigd naar aanleiding van een verzoek van de

10.2.g

Het oude voorbeeld was door zijn abstractie een situatie die niet in de praktijk voorkomt.

Onderdeel 3.9

Voor de verkrijging van directe preferente aandelen maakt het voor de BOR niet uit of de verkrijger direct of indirect de nieuwe aandelen houdt die bij omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen zijn uitgegeven. De bedrijfsopvolgingsregeling geldt voor direct gehouden en indirect (via een holding) gehouden preferente aandelen. De wettekst voor de directe cumprefs (artikel 35c, vierde lid, onderdeel d) eist dat de bedrijfsopvolger reeds aandeelhouder is van de gewone aandelen. Dit kan zo gelezen worden dat de gewone aandelen alleen direct gehouden mogen worden. Voor indirect gehouden preferente aandelen is de tekst dat de bedrijfsopvolger de gewone aandelen direct of indirect mag houden. In onderdeel 3.9 is benadrukt dat er geen verschil in behandeling is. Ook bij de verkrijging van direct gehouden preferente aandelen mag de bedrijfsopvolger de gewone aandelen dus ook indirect hebben.

De toevoeging is opgenomen n.a.v. het commentaar van

10.2.g

11.1

11.1

Onderdeel 3.9.1

In het vorige besluit was opgenomen dat de beschreven gevallen een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule konden indienen. Er zijn diverse verzoeken ingediend. Het veld is in kaart gebracht. Voortaan kan de Belastingdienst de goedkeuring zelf toepassen.

In het verzamelbesluit aanmerkelijk belang is dezelfde goedkeuring opgenomen.

Onderdeel 3.9.2

Het nieuwe onderdeel 3.9.2 behandelt preferente aandelen die zijn ontstaan door omzetting van een vordering. De BOR is daarop niet van toepassing. Bij verkoop van aandelen wordt de band met de vennootschap verbroken. Er is dan geen aanleiding om de vordering als zodanig aan te merken als bedrijfsvermogen. Bij wijze van overgangsrecht geldt als enige uitzondering de vordering door verkoop van aandelen vóór 2010 die op dezelfde dag is omgezet in preferente aandelen.

In het verzamelbesluit aanmerkelijk belang is dezelfde goedkeuring opgenomen.

Onderdeel 3.11

De nieuwe goedkeuring in onderdeel 3.11 is met u afgestemd. Zie bijgaande notitie DGB/2012/978, onderdeel 2, Voorstel overgangsrecht voor specifieke situaties. Het budgettaire beslag is opgenomen in het Belastingplan 2013. In een voetnoot is vermeld dat de uitgave is bestemd voor deze goedkeuring.

Onderdeel 6.3

De nieuwe goedkeuring in onderdeel 6.3 is een redelijke wetstoepassing. De verkrijger mag zijn verkregen aandelen vijf jaar lang niet vervreemden. Bij aandelen die horen tot een huwelijksgemeenschap is elke echtgenoot voor 50% gerechtigd tot elk aandeel. De verkrijger zou dan geen enkel aandeel kunnen vervreemden. Want hij vervreemdt dan ook de 50% van dat aandeel dat hij heeft geërfd. De langstlevende kan de gerechtigdheid die hij al had zonder BOR-gevolgen vervreemden. Daarbij kijken we niet naar elk afzonderlijk aandeel, maar naar het belang. Bij de verkrijging van VOF-aandeel in een IB-onderneming is wettelijk geregeld dat de verkrijger het belang kan vervreemden dat hij al had (artikel 35e, tweede lid, SW 1956).

Onderdelen 6.6 tot en met 6.8

De nieuwe onderdelen 6.6 tot en met 6.8 betreffen het voortzettingsvereiste. Dat voortzettingsvereiste is strikt. NOB verzoekt toe te staan dat aan het voortzettingsvereiste voldaan blijft als een ander gaat participeren en bijvoorbeeld geld inbrengt waardoor het belang in geld van de verkrijger gelijk blijft. Dit past niet in het uitgangspunt dat de verkrijger zelf vijf jaar moet voortzetten. Door de participatie van die derde voldoet hij daaraan juist niet. Hij vervreemdt immers een evenredig deel van zijn verkrijging. De wet gaat er dan vanuit dat niet is voldaan aan het voortzettingsvereiste. Zie bijvoorbeeld het aangaan van een samenwerkingsverband. In artikel 35e, tweede lid, SW is alleen een uitzondering opgenomen voor het belang dat de verkrijger zelf al had. De aandelen die een verkrijger zelf al had kan hij uiteraard wel vervreemden. In onderdeel 6.3 is dit ook goedgekeurd voor de langstlevende echtgenoot die aandelen verkreeg 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.

11.1

Voor een vervreemding "aan jezelf" is in wet een uitzondering gemaakt. Te denken valt aan een inbreng van een IB-onderneming in de eigen bv, of een aandelenfusie om de aandelenstructuur logischer te maken. Wettelijk is daarbij aangesloten bij bestaande fiscaal geruisloze overdrachten. Uitgangspunt is dus dat er geen verkoop is. Hiermee wordt bijvoorbeeld bij voorbaat voorkomen dat er renteaftrek kan ontstaan als er schuldposities worden gecreëerd. Een ander uitgangspunt is dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de nieuwe vennootschap. Hiermee wordt bij voorbaat voorkomen dat er een belang kan overgaan naar een derde die betrokken wordt bij de herstructurering.

De goedkeuring in onderdeel 6.6 ziet op het doorzakken van een onderneming binnen fiscale eenheid. Er is een wettelijke uitzondering voor een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 14 van de Wet VPB (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting). Binnen fiscale eenheid is toepassing van artikel 14 van de Wet VPB niet mogelijk.

De goedkeuring in onderdelen 6.7 en 6.8 betreffen twee verkrijgers die gelijktijdig verkrijgen. Bijvoorbeeld twee broers die ieder 50% van de aandelen in het familiebedrijf geschonken krijgen. Bij een herstructurering lopen ze dan aan tegen de eis dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de nieuwe vennootschap. Dat kan niet omdat ze met zijn tweeën gezamenlijk bij de onderneming betrokken blijven. De goedkeuringen zorgen er voor dat de broers hun aandelenpakketten logisch kunnen structureren.

Onderdeel 7

11.1

11.1

Een ander aspect is dat Hof Leeuwarden op 21-02-2012, nr. BK 11/00079, LJN BV6798, heeft beslist dat de overgenomen ondernemingsschulden kunnen worden aangemerkt als last in de zin van artikel 35b, vierde lid, van de Successiewet. Tegen die uitspraak is beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

De DCF-methode is zoals gezegd een package-deal.

11.1

11.1

De DCF-methode in onderdeel 7.4 is een goedkeuring. Het staat een belanghebbende uiteraard vrij zijn eigen (lagere) berekening te hanteren. Er lopen diverse bezwaren over de DCF-methode, waarvan een groot aandeel ongemotiveerd door de consulenten. De Belastingdienst overlegt met VLB over de afwikkeling. Onderdeel van die discussie is welke waarderingsmethode moet worden gehanteerd als de belastingplichtige geen gebruik wil maken van de goedkeuring uit het besluit.

11.1

11.1

11.1



TER BESLISSING

Aan

Staatssecretaris

**Landelijk Kantoor
Belastingregio's
Brieven en Beleidsbesluiten**

Inlichtingen

10.2.e

10.2.e@minfin.nl

notitie

Nieuw besluit bedrijfsopvolging. Schenk- en erfbelasting

Datum

5 december 2012

Notitienummer
BLKB/2012/1221

Rubriek
Successiewet

Auteur

10.2.e
10.2.e

Paraaf

De staatssecretaris

Via

DGBel

10.2.e

MT DGBel (dhr. Poolen)

Van

Algemeen Directeur
Belastingregio's

Kopie aan

Bijlagen

- Notitie goedkeuring onderdeel
3.11

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.

Advies aan de staatssecretaris

11.1

In deze notitie wordt ingegaan op een aantal onderdelen van het geactualiseerde besluit over de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet (de BOR).

29 en 30 november jl. heeft de Belastingdienst met de NOB een conferentie gehad over de bedrijfsopvolging in de IB en de SW. De conferentie heeft niet geleid tot nieuwe gezichtspunten voor de in dit concept opgenomen onderdelen. Wel kwam de NOB met enkele andere punten die zij vanuit hun praktijk als knelpunt of lacune ervaren.

11.1

11.1

In onderdeel 3.11 is naar aanleiding van een verzoek van 10.2.g een

nieuwe goedkeuring opgenomen. De dekking daarvoor is gevonden in het wetsvoorstel OFM 2013, waar al wordt verwezen naar dit 'binnenkort te publiceren beleidsbesluit' (onderdeel 15 van de MvT). De goedkeuring heeft betrekking op de bezitseis van een jaar die geldt bij overlijden. Deze leidde in bepaalde overgangssituaties tot onredelijke gevolgen, omdat daaraan in bepaalde situaties niet in redelijkheid kon worden voldaan. Voor de erfbelasting is nu goedgekeurd dat de bezitseis niet geldt voor aandelenposities die uiterlijk op 31 december 2010 geherstructureerd zijn en die voordien voldeden aan de voorwaarden die voor de BOR golden in 2009. De goedkeuring is met u afgestemd. Zie de bijgevoegde notitie DGB2012/978, onderdeel 2, Voorstel overgangsrecht voor specifieke situaties.

In onderdeel 7.4.3. wordt melding gemaakt van de discussie die er is over de juistheid van de goedgekeurde DCF-waarderingsmethode voor met name bedrijven in de agrarische sector.

11.1	11.1
11.1	
11.1	

Nadere toelichting op de wijzigingen/onderdelen

Onderdeel 3.7.

De goedkeuring in onderdeel 3.7 en het bijbehorende voorbeeld zijn gewijzigd onder meer naar aanleiding van een verzoek van de abstractie een situatie die niet in de praktijk voorkomt. Voor de praktijk zijn voorbeelden toegevoegd.

Onderdeel 3.9

Voor de verkrijging van direct gehouden preferente aandelen maakt het voor de BOR niet uit of de verkrijger direct of indirect de nieuwe aandelen houdt die bij omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen zijn uitgegeven. De bedrijfsopvolgingsregeling geldt voor direct gehouden en indirect (via een holding) gehouden preferente aandelen. De wettekst voor de directe cumprefs (artikel 35c, vierde lid, onderdeel d) eist dat de bedrijfsopvolger reeds houder is van de gewone aandelen. Dit kan zo gelezen worden dat de gewone aandelen alleen direct gehouden mogen worden. Voor indirect gehouden preferente aandelen is de tekst dat de bedrijfsopvolger de gewone aandelen direct of indirect mag houden. In onderdeel 3.9 is benadrukt dat er geen verschil in behandeling is. Opgenomen is dat ook bij de verkrijging van direct gehouden preferente aandelen de bedrijfsopvolger de gewone aandelen dus ook indirect mag hebben.

10.2.g	11.1
11.1	

Onderdeel 3.9.1

Dit onderdeel 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 de beschreven gevallen een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule konden indienen. Er zijn diverse verzoeken ingediend. Het veld is in kaart gebracht. Voortaan kan de Belastingdienst de goedkeuring zelf toepassen.

In het verzamelbesluit aanmerkelijk belang is dezelfde goedkeuring opgenomen.

Onderdeel 3.9.2

Het nieuwe onderdeel 3.9.2 behandelt preferente aandelen die zijn ontstaan door omzetting van een vordering. De BOR is daarop niet van toepassing. Bij verkoop van aandelen wordt de band met de vennootschap verbroken. Er is dan geen aanleiding om de vordering als zodanig aan te merken als bedrijfsvermogen. Bij wijze van overgangsrecht geldt als enige uitzondering de vordering door verkoop van aandelen vóór 2010 die op dezelfde dag is omgezet in preferente aandelen.

In het verzamelbesluit aanmerkelijk belang is dezelfde goedkeuring opgenomen.

Onderdeel 3.11

De nieuwe goedkeuring in onderdeel 3.11 is met u afgestemd. Zie bijgaande notitie DGB/2012/978, onderdeel 2, Voorstel overgangsrecht voor specifieke situaties. De budgettaire dekking is opgenomen in OFM 2013.

Onderdeel 6.3

In onderdeel 6.3 is een goedkeuring opgenomen voor de door de langstlevende echtgenoot van zijn overleden echtgenoot verkregen aandelen die behoorden tot de huwelijksgemeenschap. De langstlevende kan door de goedkeuring de gerechtigdheid die hij al had zonder BOR-gevolgen vervreemden. De verkrijger mag zijn verkregen aandelen vijf jaar lang niet vervreemden. Bij aandelen die horen tot een huwelijksgemeenschap is elke echtgenoot voor 50% gerechtigd tot elk aandeel. De verkrijger zou dan geen enkel aandeel kunnen vervreemden. Want hij vervreemdt dan ook de 50% van dat aandeel dat hij heeft geërfd. Door de goedkeuring kan de langstlevende de gerechtigdheid die hij al had zonder BOR-gevolgen vervreemden. Daarbij kijken we niet naar elk afzonderlijk aandeel, maar naar het belang. Bij de verkrijging van VOF-aandeel in een IB-onderneming is wettelijk geregeld dat de verkrijger het belang kan vervreemden dat hij al had (artikel 35e, tweede lid, SW 1956).

Onderdelen 6.6 tot en met 6.8

De nieuwe onderdelen 6.6 tot en met 6.8 betreffen het voortzettingsvereiste. Dat voortzettingsvereiste is strikt. De NOB verzoekt toe te staan dat aan het voortzettingsvereiste voldaan blijft als een ander gaat participeren en bijvoorbeeld geld inbrengt waardoor het belang in geld van de verkrijger gelijk blijft. Dit past niet in het uitgangspunt dat de verkrijger zelf vijf jaar moet voortzetten. Door de participatie van die derde voldoet hij daaraan juist niet. Hij vervreemdt immers een evenredig deel van zijn verkrijging. De wet gaat er dan vanuit dat niet is voldaan aan het voortzettingsvereiste. Zie bijvoorbeeld het aangaan van een samenwerkingsverband. In artikel 35e, tweede lid, SW is alleen een uitzondering opgenomen voor het belang dat de verkrijger zelf al had. De aandelen die een verkrijger zelf al had kan hij wel vervreemden. In onderdeel 6.3 (zie hiervoor) is dit ook goedgekeurd voor de langstlevende echtgenoot. De NOB stelt ook voor om, in deze tijden van economische tegenslag, voor het voortzettingsvereiste een uitzondering te maken als de onderneming moet worden verkocht of failliet gaat.

	11.1
11.1	

Voor een vervreemding "aan jezelf" is in wet een uitzondering gemaakt. Te denken valt aan een inbreng van een IB-onderneming in de eigen bv, of een aandelenfusie om de aandelenstructuur logischer te maken. Wettelijk is daarbij aangesloten bij bestaande fiscaal geruisloze overdrachten. Uitgangspunt is dus dat er geen verkoop is. Hiermee wordt bijvoorbeeld bij voorbaat voorkomen dat er renteaftrek kan ontstaan als er schuldposities worden gecreëerd. Een ander uitgangspunt is dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de nieuwe vennootschap. Hiermee wordt bij voorbaat voorkomen dat er een belang kan overgaan naar een derde die betrokken wordt bij de herstructurering.

De goedkeuring in onderdeel 6.6 ziet op het voortzettingsvereiste bij het doorzakken van een onderneming binnen een fiscale eenheid. Er is een wettelijke uitzondering voor een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 14 van de Wet VPB (artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting). Binnen fiscale eenheid is toepassing van artikel 14 van de Wet VPB niet mogelijk; vandaar deze goedkeuring.

De goedkeuring in onderdelen 6.7 en 6.8 betreft twee verkrijgers die gelijktijdig verkrijgen. Bijvoorbeeld twee broers die ieder 50% van de aandelen in het familiebedrijf geschonken krijgen. Bij een herstructurering lopen ze dan aan tegen de eis dat de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de nieuwe vennootschap. Dat kan niet omdat ze met zijn tweeën gezamenlijk bij de onderneming betrokken blijven. De goedkeuringen zorgen er voor dat de broers hun aandelenpakketten logisch kunnen structureren.

Onderdeel 7.4

Onderdeel 7.4 is verduidelijkt maar niet inhoudelijk aangepast.

11.1

Er lopen ook diverse bezwaarschriften over de waardering van een landbouwonderneming. De Belastingdienst overlegt met ^{10.2.g} over de afwikkeling, onder meer over de waarderingmethode die moet worden gehanteerd als de belastingplichtige geen gebruik wil maken van de goedkeuring uit het besluit.

11.1

11.1

Dubbel met p. 61.