

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie



## **Een onderzoek naar het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling**

Naam student: Nadine Engels  
Studentnummer: 426273  
Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars  
Tweede beoordelaar:  
Datum definitieve versie: 20 augustus 2019

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## **Inhoudsopgave**

<b>Lijst van gebruikte afkortingen</b>	<b>4</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding</b>	<b>5</b>
1.1 Introductie	5
1.2 Probleemstelling en toetsingskader	6
1.3 Afbakening	8
1.4 Opzet	9
<b>Hoofdstuk 2: De bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956</b>	<b>10</b>
2.1 Inleiding	10
2.2 Geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling	10
2.3 Voorwaardelijke vrijstelling (art. 35b SW 1956)	12
2.4 Kwalificerend ondernemingsvermogen (art. 35c SW 1956)	13
2.5 Kwalificerende erflater of schenker (art. 35d SW 1956)	14
2.6 Gebeurtenissen in strijd met voortzettingsvereiste (art. 35e SW 1956)	15
2.7 Wijziging in gerechtigdheid (art. 35f SW 1956)	16
2.8 Deelconclusie	16
<b>Hoofdstuk 3: Het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling</b>	<b>19</b>
3.1 Inleiding	19
3.2 Voortzettingsvereiste (art. 35e SW 1956)	19
3.2.1 Voortzettingsvereiste art. 35e lid 1 sub a SW 1956	20
3.2.2 Voortzettingsvereiste art. 35e lid 1 sub b SW 1956	22
3.3 Uitzonderingen op het voortzettingsvereiste	22
3.3.1 Uitzonderingen art. 10 lid 1 UR schenk- en erfbelasting	23
3.3.2 Uitzonderingen art. 10 lid 6 UR schenk- en erfbelasting	24
3.3.3 Uitzonderingen art. 10 lid 7 UR schenk- en erfbelasting	25
3.4 Deelconclusie	25
<b>Hoofdstuk 4: Toetsing van het voortzettingsvereiste</b>	<b>27</b>
4.1 Inleiding	27
4.2 Toetsing van het voortzettingsvereiste in de SW 1956	27
4.2.1 Doeltreffendheidsbeginsel	28
4.2.1.1 Inleiding	28

4.2.1.2	Stellen van een voortzettingsvereiste	28
4.2.1.3	Termijn van het voortzettingsvereiste	29
4.2.1.4	Voortzetten van de oorspronkelijke onderneming	31
4.2.1.5	Wijziging van de oorspronkelijke verkrijger	32
4.2.1.6	Wijziging van de medegerechtigdheid	33
4.2.1.7	Het aangaan van een samenwerkingsverband	33
4.2.1.8	De niet-stakingsfictie van art. 3.63 Wet IB 2001	34
4.2.1	Doelmatigheidsbeginsel	35
4.2.2.1	Inleiding	35
4.2.2.2	Lasten van het voortzettingsvereiste	35
4.2.2.3	Navorderingstermijn	36
4.2.3	Neutraliteitsbeginsel	36
4.2.3.1	Inleiding	36
4.2.3.2	Verkrijging bij overlijden en bij leven	36
4.2.3.3	Verschillende verkrijgers	37
4.5	Deelconclusie/aanbeveling	38
4.5.1	Deelconclusie	38
4.5.2	Aanbeveling	40
	<b>Hoofdstuk 5: Conclusie/samenvatting</b>	<b>41</b>
5.1	Samenvatting	41
5.1.1	De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956	41
5.1.2	Het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling	41
5.1.3	Toetsing van het voortzettingsvereiste	42
5.2	Beantwoording probleemstelling	43
5.3	Aanbevelingen voor vervolgonderzoek	44
	<b>Literatuurlijst</b>	<b>45</b>

## Lijst van gebruikte afkortingen

art.	Artikel
AWR	Algemene Wet Rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in Nederlandse belastingzaken
HR	Hoge Raad
IW 1990	Invorderingswet 1990
jo.	juncto
MvT	Memorie van Toelichting
NtFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Rb.	Rechtbank
Stcrt.	Staatscourant
SW 1956	Successiewet 1956
V-N	Vakstudie Nieuws
WBR	Wet op Belastingen van Rechtsverkeer
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

## 1. Inleiding

### 1.1 Introductie

De wetgever heeft verschillende faciliteiten in de SW 1956 en de Wet IB 2001 opgenomen om een bedrijfsopvolging gefaciliteerd te laten plaatsvinden. Dit betreft doorschuiffaciliteiten respectievelijk voorwaardelijke vrijstellingen. Gewoonlijk gaat de overdracht van een onderneming gepaard met belastingheffing, waardoor het voortbestaan van de onderneming in gevaar kan worden gebracht. De bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 regelt een voorwaardelijke (gedeeltelijke) vrijstelling voor het verkrijgen van ondernemingsvermogen bij schenking of vererving.<sup>1</sup> De wetgever heeft met deze bedrijfsopvolgingsregeling als doel om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, waarbij wordt aangesloten bij het ondernemerschap in maatschappelijk en economisch opzicht.<sup>2</sup>

De bedrijfsopvolgingsregeling bestaat uit drie faciliteiten die op verzoek van de voortzetter kunnen worden verleend. Deze luiden als volgt:<sup>3</sup>

1. Een voorwaardelijke vrijstelling van erf- en schenkbelasting voor de voortzetter.
2. Uitstel van betaling voor de erf- en schenkbelasting die niet is vrijgesteld op basis van de bedrijfsopvolgingsregeling en verschuldigd is door de voortzetter.
3. Uitstel van betaling van erfbelasting bij een onderbedelingsvordering.

Om misbruik van de bedrijfsopvolgingsregeling te voorkomen, heeft de wetgever diverse voorwaarden aan de bedrijfsopvolgingsregeling toegevoegd. Twee voorwaarden zijn de bezitseis en het voorzettingsvereiste. Aan beide vereisten moet worden voldaan om gebruik te mogen maken van de faciliteit. De bezitseis geeft weer dat de onderneming minimaal één jaar in bezit geweest moet zijn van de erflater bij een overdracht bij overlijden.<sup>4</sup> Wanneer sprake is van een overdracht bij leven dient de onderneming minimaal vijf jaar in bezit te zijn geweest van de schenker.<sup>5</sup> Wanneer het een aandelenoverdracht betreft, moeten de aandelen op het moment van bedrijfsopvolging minimaal één respectievelijk vijf jaar deel hebben uitgemaakt van een

---

<sup>1</sup> Art. 35b SW 1956.

<sup>2</sup> *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, p. 4-5.

<sup>3</sup> Art. 35b SW 1956.

<sup>4</sup> Art. 35d SW 1956.

<sup>5</sup> Art. 35d SW 1956.

aanmerkelijk belang bij de erflater of de schenker.<sup>6</sup> Het voortzettingsvereiste<sup>7</sup> geeft aan dat de verkrijger de verkregen onderneming, of een gedeelte daarvan, minimaal vijf jaar moet voortzetten. De verkregen onderneming mag binnen deze periode dus niet worden vervreemd of gestaakt. Wanneer het aandelen in een besloten vennootschap of naamloze vennootschap betreft, dient de verkrijger minstens vijf jaar eigenaar van de aandelen te blijven en moet de vennootschap daarnaast minstens vijf jaar de onderneming blijven drijven. Wanneer de verkrijger de onderneming geheel of gedeeltelijk staakt, wordt de vrijstelling naar rato ingetrokken.

## **1.2 Probleemstelling en toetsingskader**

In deze scriptie wordt onderzocht of het huidige voortzettingsvereiste in de SW 1956 voldoet aan de voor dit onderzoek relevante criteria. Hierbij wordt onderzocht of knelpunten zich kunnen voordoen als gevolg van het voortzettingsvereiste in de SW 1956. Zo wordt bijvoorbeeld de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 naar rato ingetrokken bij verkoop van een zelfstandig onderdeel van de objectieve onderneming wanneer daardoor een (gedeeltelijke) staking heeft plaatsgevonden. Het hebben van een intentie om de onderneming in stand te houden door de verkrijger is niet voldoende voor het voldoen aan het voortzettingsvereiste in de SW 1956.<sup>8</sup>

Daarnaast wordt bijvoorbeeld ook bij het verhuren van de onderneming aan een derde niet voldaan aan het voortzettingsvereiste wanneer deze derde een ander soort bedrijf exploiteert, omdat de oorspronkelijke onderneming niet wordt voortgezet door de verkrijger.<sup>9</sup> De verkrijger geniet echter nog steeds winst uit onderneming met de verhuur. Ook een doorschuiving voor de verkrijger krachtens art. 3.63 jo. art. 3.64 Wet IB 2001 zorgt voor een schending van het voortzettingsvereiste. En ook de inbreng van de verkregen onderneming in een personenvennootschap kan leiden tot het intrekken van de bedrijfsopvolgingsregeling.

In art. 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting worden evenwel uitzonderingen gegeven waarbij niet meer aan het voortzettingsvereiste in de SW 1956 wordt voldaan, maar de vrijstelling van belastingheffing niet wordt teruggenomen.

---

<sup>6</sup> Art. 35d lid 1 onderdeel c SW 1956.

<sup>7</sup> Art. 35e SW 1956.

<sup>8</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2016, nr. 14/00576, V-N 2016/30.1.3.

<sup>9</sup> Rb. Den Haag 21 januari 2016, nr. 15/3326, V-N 2016/39.21

Tot slot werd bovenstaand al genoemd dat in de Wet IB 2001 doorschuiffaciliteiten zijn opgenomen om een bedrijfsopvolging gefaciliteerd te laten plaatsvinden. Voor zowel de IB-ondernemer als voor de aanmerkelijkbelanghouder zijn er mogelijkheden om geruisloos door te schuiven. Bij de toepassing van de desbetreffende doorschuiffaciliteiten in de Wet IB 2001 zijn geen voortzettingsvereisten opgenomen in tegenstelling tot de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956. Dat deze doorschuiffaciliteiten leiden tot een uitstel van belastingheffing en de bedrijfsopvolgingsregeling leidt tot een gedeeltelijke of gehele vrijstelling van heffing zou hier een oorzaak van kunnen zijn. Bij de doorschuiffaciliteiten in de Wet IB 2001 dient de heffing alsnog plaats te vinden bij een verandering van de desbetreffende situatie. De vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 wordt onvoorwaardelijk bij het voldoen aan het voortzettingsvereiste.

De bovenstaande knelpunten en vragen vormen de aanleiding voor dit onderzoek. De centrale probleemstelling is daarom als volgt geformuleerd:

*“Voldoet het voortzettingsvereiste in de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 aan de voor dit onderzoek relevante beginselen van het belastingrecht, en zo nee kunnen dan aanbevelingen worden gedaan?”*

### **Deelvragen**

Om de centrale probleemstelling van het onderzoek te kunnen beantwoorden, zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

1. Wat houdt de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 in?
2. Wat houdt het voortzettingsvereiste in de SW 1956 in en wat zijn de bijbehorende uitzonderingen?
3. Welke knelpunten met betrekking tot het voortzettingsvereiste zijn in de huidige wetgeving van toepassing?
4. Welke aanbevelingen met betrekking tot deze knelpunten kunnen worden gedaan?

## **Toetsingskader**

Het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 zal getoetst worden aan de voor dit onderzoek relevante criteria. De volgende toetsingscriteria zijn in dit onderzoek opgenomen:

- **Doeltreffendheid**

Dit criterium geeft weer of het voortzettingsvereiste in de SW 1956 tot verwezenlijking van de beoogde doelstelling leidt. Van een verwezenlijking van de doelstelling kan worden gesproken wanneer de bedrijfsopvolgingsregeling uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen faciliteert.<sup>10</sup> Getoetst zal worden of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen faciliteert.

- **Doelmatigheid**

Dit criterium geeft weer, gegeven de doelstelling, of met het voortzettingsvereiste in de SW 1956 een gunstige verhouding van de baten en lasten wordt bereikt, derhalve of de regeling efficiënt is. Het voortzettingsvereiste zal getoetst worden of het doel van de faciliteit wordt bereikt tegen zo laag mogelijke lasten, ofwel een gunstige verhouding.

- **Neutraliteit**

Dit criterium geeft weer of het voortzettingsvereiste in de SW 1956 leidt tot een verandering in het gedrag van belastingplichtigen. Wanneer de faciliteit zorgt voor irrationele keuzes van belastingplichtigen wordt er niet voldaan aan het neutraliteitsbeginsel.

## **1.3 Afbakening**

In deze scriptie wordt alleen onderzoek gedaan naar de knelpunten van het voortzettingsvereiste bij een verkrijging in de IB-ondernemingsfeer. De mogelijke knelpunten van het voortzettingsvereiste in aanmerkelijkbelangsfeer worden derhalve niet onderzocht. Deze keuze is gemaakt om het onderzoek overzichtelijk te maken.

---

<sup>10</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4-5.



## **1.4 Opzet**

Om de centrale probleemstelling te beantwoorden, is de scriptie opgedeeld in vijf hoofdstukken. Na de inleiding worden in hoofdstuk 2 de verschillende onderdelen van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 toegelicht. In dit hoofdstuk wordt de eerste deelvraag uitgewerkt, welke als volgt luidt: ‘Wat houdt de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 in?’. Hierna worden de verschillende aspecten van het voortzettingsvereiste uit artikel 35e SW 1956, welke al kort in hoofdstuk 2 zijn besproken, verder uitgelicht in hoofdstuk 3. Hiernaast worden ook de uitzonderingen op het voortzettingsvereiste toegelicht als bedoeld in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. In hoofdstuk 3 komt verder de beantwoording van de tweede deelvraag aan bod.

Hierop volgend worden in hoofdstuk 4 de mogelijke knelpunten van het voortzettingsvereiste van de SW 1956 besproken. Daarnaast worden eventuele aanbevelingen gedaan om het huidige voortzettingsvereiste aan te passen. In dit hoofdstuk worden de volgende deelvragen behandeld: ‘Welke knelpunten van het voortzettingsvereiste in de SW 1956 zijn van toepassing in de huidige wetgeving?’ en ‘Welke aanbevelingen met betrekking tot deze knelpunten kunnen worden gedaan?’.

Hoofdstuk 5 vormt een samenvatting van de bevindingen van de eerdere hoofdstukken en zal tevens de conclusie bevatten. Hierbij zal worden getracht om aan de hand van de deelconclusies de centrale probleemstelling te beantwoorden. Tot slot zal wanneer het voortzettingsvereiste in de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 niet voldoet aan de voor dit onderzoek relevante toetscriteria een aanbeveling worden gedaan voor het aanpassen van het voortzettingsvereiste.

## 2. De bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956

### 2.1 Inleiding

De geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt eerst in dit hoofdstuk toegelicht. Daarnaast wordt de huidige bedrijfsopvolgingsregeling in zijn geheel toegelicht. Om toepassing van de faciliteit te laten plaatsvinden, zijn namelijk niet alleen eisen gesteld aan de voortzetting van de onderneming door de verkrijger. Aan de verkregen onderneming en de bezitstermijn van de erflater of schenker worden onder andere ook eisen gesteld. In iedere paragraaf wordt een onderdeel van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 besproken. Tot slot wordt de volgende deelvraag in dit hoofdstuk beantwoord: ‘Wat houdt de bedrijfsopvolgingsregeling in?’.

### 2.2 Geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling

In 1956 kon bij de invoering van de SW 1956 op grond van het oude art. 65 SW in bijzondere gevallen door de minister van Financiën een rentedragend uitstel van betaling verleend worden.<sup>11</sup> In een geval van een verkrijging bij overlijden van een bedrijf was het wenselijk om soepel te zijn in de toekenning van een betalingsregeling.<sup>12</sup> De ontoereikendheid van de betalingsregeling werd aangekaart in 1979,<sup>13</sup> omdat het de liquiditeitsproblemen in de werkelijkheid niet voldoende zou oplossen. Het oude art. 65 SW 1956 werd uitgebreid in 1979 waardoor rentedragend uitstel van betaling in jaarlijkse termijn kon worden verleend.<sup>14</sup>

In 1983 werd met een uitbreiding van het oude art. 65 SW 1956 beoogd om liquiditeitsproblemen te voorkomen indien de verkrijger de onderneming wilde voortzetten.<sup>15</sup> De uitbreiding betrof een renteloze betaling voor een periode van vijf jaar om de liquiditeitsproblemen te voorkomen die het voortbestaan van de onderneming in gevaar kunnen brengen. In 1984 werd het oude art. 59a SW 1956 opgenomen in de wetgeving en dit betrof een betalingsregeling indien de onderneming krachtens schenking wordt verkregen.<sup>16</sup> Met de komst van een betalingsregeling voor een

---

<sup>11</sup> *Kamerstukken II* 1954/55, 915, nr. 2, p. 9.

<sup>12</sup> *Kamerstukken II* 1954/55, 915, nr. 10, p. 7.

<sup>13</sup> *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 9, p. 12.

<sup>14</sup> *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 24, p. 1.

<sup>15</sup> *Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 3, p. 3.

<sup>16</sup> *Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 3, p. 4.

verkrijging krachtens schenking werd voorkomen dat de overdracht bij leven minder gunstig werd behandeld dan een overdracht bij overlijden.<sup>17</sup> Voor de termijn van vijf jaar is gekozen omdat deze wegens de doelstelling van de betalingsregeling niet te kort mag zijn en ook vanwege uitvoertechnische redenen niet te lang mag zijn. Een voortzettingsvereiste met een duur van vijf jaar werd als eis gesteld aan de verkrijger van de onderneming.<sup>18</sup> Vanaf 1995 werd de betalingsregeling uitgebreid naar een betaling in tien jaarlijkse termijnen.<sup>19</sup>

Vanaf 1997 werden twee nieuwe maatregelen ingevoerd.<sup>20</sup> Allereerst werd de betalingsregeling uitgebreid waardoor de belasting zonder invorderingsrente in tien jaarlijkse termijnen mocht worden betaald.<sup>21</sup> Daarnaast werd een kwijtscheldingsfaciliteit geïntroduceerd waardoor 25 procent van het verkregen ondernemingsvermogen werd vrijgesteld.<sup>22</sup> Bij een verkrijging bij overlijden of bij leven diende de verkrijger vijf jaar respectievelijk tien jaar de onderneming voort te zetten.<sup>23</sup> In 2002 werd de kwijtscheldingsfaciliteit geregeld in de SW 1956 in plaats van de IW 1990<sup>24</sup> en de faciliteit werd opgenomen in art. 35b SW 1956 en verder. Bij het opnemen van de faciliteit in de SW 1956 werd de vrijstelling daarnaast verhoogd tot 30 procent<sup>25</sup> en de voortzettingstermijn voor de verkrijging bij leven werd gelijkgetrokken met de termijn voor de verkrijging bij overlijden van vijf jaar.<sup>26</sup> In 2005 is de vrijstelling naar 60 procent verhoogd<sup>27</sup> en in 2007 naar 75 procent.<sup>28</sup> In 2010 is de huidige bedrijfsopvolgingsregeling in de wetgeving opgenomen,<sup>29</sup> waarbij een nog ruimere vrijstelling in werking is getreden.

---

<sup>17</sup> *Kamerstukken II* 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 8.

<sup>18</sup> *Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 5, p. 3.

<sup>19</sup> *Stb.* 1995, 660, p. 4.

<sup>20</sup> *Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 5, p. 3.

<sup>21</sup> Art. 25 lid 9 en lid 10 IW 1990 jo. art. 6 Uitvoeringsregeling IW 1990 (oud).

<sup>22</sup> *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 8.

<sup>23</sup> M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 301.

<sup>24</sup> *Kamerstukken II* 2000/01, 28 015, nr. 3, p. 2.

<sup>25</sup> *Kamerstukken II* 2000/01, 28 015, nr. 3, p. 4.

<sup>26</sup> *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1, p. 34.

<sup>27</sup> *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 58, p. 3.

<sup>28</sup> *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 58, p. 3.

<sup>29</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 79, p. 79.

## 2.2 Voorwaardelijke vrijstelling (art. 35b SW 1956)

De bedrijfsopvolgingsregeling is een voorwaardelijke (gedeeltelijke) vrijstelling. In art. 35b SW 1956 wordt deze voorwaardelijke vrijstelling geregeld en wordt de omvang besproken. De faciliteit wordt slechts toegekend wanneer de verkrijger van het ondernemingsvermogen een verzoek indient.<sup>30</sup> Dit verzoek dient uiterlijk ingediend te worden op het moment van het onherroepelijk vaststaan van de aanslag.<sup>31</sup> Daarnaast wordt de vrijstelling niet berekend aan de hand van de omvang van de verkrijging, maar vanuit de waarde van de objectieve onderneming waar de verkrijging betrekking op heeft. Het ondernemingsvermogen van de eenmanszaak, personenvennootschap en kapitaalvennootschap kunnen tot de objectieve onderneming behoren.<sup>32</sup>

De omvang van de voorwaardelijke vrijstelling wordt in art. 35b SW 1956 geregeld. Wanneer de goingconcernwaarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming dat wordt verkregen niet meer bedraagt dan 1.084.851 euro en hoger is dan de liquidatiewaarde, wordt een 100 procent voorwaardelijke vrijstelling verleend over de goingconcernwaarde. Wanneer de goingconcernwaarde minder bedraagt dan de liquidatiewaarde wordt een 100 procent vrijstelling verleend over het verschil tussen de liquidatiewaarde en de goingconcernwaarde. Voor zover deze totale waarde meer bedraagt dan 1.084.851 euro zal een andere regeling in werking treden. Wanneer de goingconcernwaarde meer bedraagt dan 1.084.851 euro en meer bedraagt dan de liquidatiewaarde wordt een 83 procent vrijstelling verleend over het surplus.

De verkrijger kan tevens op verzoek de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen na aftrek van het bedrag van de voorwaardelijke vrijstelling aangemerkt laten worden als geconserveerde aanslag.<sup>33</sup> Over deze aanslag kan tien jaar rentedragend uitstel van betaling worden verkregen en deze heeft in beginsel betrekking op de belasting die wordt toegerekend aan de zeventien procent van de goingconcernwaarde voor zover deze waarde meer bedraagt dan 1.084.851 euro.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Art. 35b lid 7 SW 1956.

<sup>33</sup> Besluit 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, *Stcrt.* 2012, 2175, onderdeel 2.

<sup>34</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. D, p. 2.

<sup>33</sup> Art. 35b lid 2 SW 1956.

<sup>34</sup> Art. 25 lid 12 IW 1990.

### 2.3 Kwalificerend ondernemingsvermogen (art. 35c SW 1956)

Het ondernemingsvermogen dat kwalificeert voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling is geregeld in art. 35c SW 1956. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen verschillende soorten verkrijgingen van ondernemingsvermogen. Bij de bepaling van ondernemingsvermogen wordt aansluiting gezocht bij de Wet IB 2001. Een objectieve onderneming,<sup>35</sup> of een gedeelte daarvan, kan kwalificeren als ondernemingsvermogen krachtens art. 35c lid 1 onderdeel a SW 1956. Een medegerechtigdheid,<sup>36</sup> of een gedeelte daarvan, valt ook onder de kwalificatie van ondernemingsvermogen.<sup>37</sup> De kwalificatie voor de aanwezigheid van een medegerechtigdheid vereist dat het een rechtstreekse voortzetting vormt van de onderneming die gedreven is door de schenker of erflater. De verkrijgende persoon moet tevens reeds beherend vennoot zijn van de onderneming of enig aandeelhouder en zodanig beherend vennoot zijn van de vennootschap.<sup>38</sup>

De bij de schenker of erflater afkomstige vermogensbestanddelen,<sup>39</sup> kunnen onder voorwaarden ook kwalificeren als ondernemingsvermogen.<sup>40</sup> Hierbij mag geen sprake zijn van een fictief aanmerkelijk belang<sup>41</sup> en het desbetreffende lichaam dient een onderneming te drijven of medegerechtigdheid te houden. De verkrijging via de meetrekregeling in art. 4.10 Wet IB 2001 valt niet onder de bedrijfsopvolgingsregeling omdat de aanmerkelijkbelanghouder geen ondernemer is.<sup>42</sup> De fictief aanmerkelijkbelanghouder<sup>43</sup> behoort wel tot de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat het belang heeft kunnen ontstaan uit een aanmerkelijk belang.<sup>44</sup> De waarde van de vermogensbestanddelen wordt slechts als ondernemingsvermogen aangemerkt wanneer de waarde toegerekend kan worden aan de desbetreffende onderneming of

---

<sup>35</sup> In de zin van art. 3.2 Wet IB 2001.

<sup>36</sup> In de zin van art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.

<sup>37</sup> Art. 35c lid 1 onderdeel b SW 1956.

<sup>38</sup> Art. 35c lid 2 SW 1956.

<sup>39</sup> Behorend tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3 Wet IB 2001.

<sup>40</sup> Art. 35c lid 1 onderdeel c SW 1956.

<sup>41</sup> Als bedoeld in art. 4.10 Wet IB 2001.

<sup>42</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 48.

<sup>43</sup> Op grond van art. 4.9 jo. art. 4.11 Wet IB 2001.

<sup>44</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 10, p. 21.

medegerechtigdheid<sup>45</sup> en wanneer het beleggingsvermogen van het lichaam ten hoogste vijf procent bedraagt van de waarde van de onderneming of medegerechtigdheid.<sup>46</sup>

Aandelen kunnen worden aangemerkt als preferente aandelen wanneer ze afwijken van de vorm dat de aandelen volledig delen in de liquidatieopbrengsten en winstreserves.<sup>47</sup> Op de verkrijging van preferente aandelen die krachtens schenking of erfrecht worden verkregen, kan de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 doorgaans niet toegepast worden. De verkrijging wordt slechts gefaciliteerd wanneer deze in het kader van een (gefaseerde) bedrijfsopvolging is ontstaan en binnen dit kader moet aan vier cumulatieve eisen worden voldaan.<sup>48</sup> Een versoepeling van deze cumulatieve eisen is opgenomen in art. 8 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

#### **2.4 Kwalificerende erflater of schenker (art. 35d SW 1956)**

Allereerst wordt in art. 35d SW 1956 een toelichting gegeven op wat onder de begrippen erflater en schenker wordt verstaan voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Onder de erflater of schenker wordt een ondernemer<sup>49</sup> in de zin van art. 3.4 jo. art. 3.5 Wet IB 2001 verstaan met betrekking tot de onderneming.<sup>50</sup> Ook onder de erflater of schenker wordt verstaan de medegerechtigde<sup>51</sup> als bedoeld in art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 met betrekking tot de medegerechtigdheid.<sup>52</sup> Onder een erflater of schenker wordt ook de aanmerkelijkbelanghouder van de vermogensbestanddelen,<sup>53</sup> als bedoeld in art. 35c lid 1 onderdeel c SW 1956, verstaan. Tot slot wordt op grond van art. 35d onderdeel d SW 1956 ook de erflater of schenker die resultaat uit werkzaamheid genoot met betrekking tot de onroerende zaak<sup>54</sup> verstaan. Wanneer niet wordt voldaan aan het begrip erflater of schenker kan de bedrijfsopvolgingsregeling niet gefaciliteerd plaatsvinden.

---

<sup>45</sup> Art. 35c lid 1 onderdeel c sub 1 SW 1956.

<sup>46</sup> Art. 35c lid 1 onderdeel c sub 2 SW 1956.

<sup>47</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 25.

<sup>48</sup> Art. 35c lid 4 SW 1956.

<sup>49</sup> Art. 35d onderdeel a SW 1956.

<sup>50</sup> Als bedoeld in art. 35c lid 1 onderdeel a SW 1956.

<sup>51</sup> Art. 35d onderdeel b SW 1956.

<sup>52</sup> Als bedoeld in art. 35c lid 1 onderdeel b SW 1956.

<sup>53</sup> Art. 35d onderdeel c SW 1956.

<sup>54</sup> Als bedoeld in art. 35c lid 1 onderdeel d SW 1956.

Daarnaast wordt in art. 35d SW 1956 de zogenoemde bezitseys voor de schenker of erflater toegelicht. De bezitseys geeft aan voor welke periode de onderneming voor risico en rekening van de erflater of schenker dient te zijn gedreven voor de toepassing van de faciliteit. De periode van de bezitseys bedraagt bij een verkrijging bij leven vijf jaar en bij een verkrijging bij overlijden één jaar. Deze eis is ontstaan om te zorgen dat niet-gefaciliteerd vermogen niet wordt omgezet in gefaciliteerd vermogen.<sup>55</sup> Tigelaar-Klootwijk licht toe dat het gerechtvaardigd lijkt dat de bezitstermijn voor een overdracht bij overlijden korter is dan een overdracht bij leven, omdat een schenking kan worden gepland.<sup>56</sup>

Wanneer niet aan de bezitseys wordt voldaan door de erflater of schenker kan toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling niet plaatsvinden. Voor 1 januari 2010 werd bij overlijden geen bezitseys gesteld aan de erflater voor de bedrijfsopvolgingsregeling. De bezitseys voor de erflater is opgenomen in de wetgeving om de omzetting van belast vermogen in onbelast vermogen bij voorzienbaar overlijden te voorkomen.<sup>57</sup> In art. 9 lid 4 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn diverse uitzonderingen opgenomen op de bezitseys.

## **2.5 Gebeurtenissen in strijd met voortzettingsvereiste (art. 35e SW 1956)**

Naast eisen aan de erflater en schenker worden in art. 35e SW 1956 eisen gesteld aan de verkrijger bij de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Het verkregen ondernemingsvermogen moet door de verkrijger ten minste vijf jaar worden voortgezet om de intrekking van de voorwaardelijke vrijstelling te voorkomen. Wanneer niet meer voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste van vijf jaar dient de verkrijger binnen acht maanden na die handeling aangifte te doen van de handeling.<sup>58</sup> De voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt vervolgens naar rato ingetrokken. In art. 35e SW 1956 zijn handelingen vermeld die in strijd zijn met het voortzettingsvereiste. In art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn op deze handelingen die in strijd zijn met het voortzettingsvereiste uitzonderingen opgenomen. In

---

<sup>55</sup> *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, p. 102.

<sup>56</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 408.

<sup>57</sup> MvT, *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, p. 5.

<sup>58</sup> Art. 35e lid 5 SW 1956.

hoofdstuk 3 zullen de voortzettingsvereisten en de desbetreffende uitzonderingen uitgebreid aan bod komen. Het voortzettingsvereiste zal vervolgens in hoofdstuk 4 getoetst worden aan de voor dit onderzoek relevante toetsingscriteria.

## **2.6 Wijziging in gerechtigdheid (art. 35f SW 1956)**

De wijziging van de gerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen door de verdeling van de nalatenschap wordt bepaald in art. 35f SW 1956. Wanneer een verkrijger uit een nalatenschap de onderneming in zijn geheel erft, kan de onderneming van de verkrijger in beginsel in zijn geheel in aanmerking komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling. In de situatie van een wettelijke verdeling waar de erfgenamen tezamen gerechtigd zijn tot de nalatenschap zou iedere erfgenaam voor een gelijk deel voor de bedrijfsopvolgingsregeling in aanmerking komen. Met toepassing van art. 35f SW 1956 kan bij toedeling van de onderneming aan één erfgenaam de bedrijfsopvolgingsregeling in zijn geheel voor de verkrijger toepassing vinden. Wanneer uit een nalatenschap een aanmerkelijk belang pakket wordt vererfd, kan ook tot wijziging van de gerechtigdheid worden verzocht. De wijziging in de gerechtigdheid is op de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap ook van toepassing waarin de erflater is gerechtigd, maar geldt niet op de langstlevende.<sup>59</sup> De echtgenoot van de erflater is immers al krachtens het huwelijksvermogensrecht tot de helft van het ondernemingsvermogen gerechtigd.

Binnen twee jaar na het overlijden van de erflater dient de verdeling van de nalatenschap en/of de huwelijksgoederengemeenschap plaats te vinden om de wijziging in gerechtigdheid toe te passen.<sup>60</sup> Op verzoek van de verkrijger waarbij de gerechtigdheid stijgt, kan de wijziging van gerechtigdheid plaatsvinden op grond van art. 35f SW lid 1 1956. Het verzoek dient binnen acht maanden nadat de verdeling uit art. 35f lid 1 jo. lid 2 SW 1956 plaatsvindt gedaan te worden.<sup>61</sup>

## **2.7 Deelconclusie**

Om een antwoord op de eerste deelvraag te kunnen geven is in dit hoofdstuk de bedrijfsopvolgingsregeling en de bijbehorende geschiedenis in de SW 1956 toegelicht. Uit de

---

<sup>59</sup> Art. 35f lid 2 SW 1956.

<sup>60</sup> Art. 35f lid 3 SW 1956.

<sup>61</sup> Art. 35f lid 4 SW 1956.



geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling komt naar voren dat de regelingen destijds minder ruim waren. De wetgeving bevat pas sinds 1997 een kwijtscheldingsfaciliteit in plaats van een betalingsregeling. De bedrijfsopvolgingsregeling is een voorwaardelijke vrijstelling die wordt verleend op het verzoek van de verkrijger van het ondernemingsvermogen. Krachtens art. 35b SW 1956 wordt over de goingconcernwaarde van de objectieve onderneming tot 1.084.851 euro een vrijstelling van 100 procent verleend wanneer deze hoger is dan de liquidatiewaarde. Wanneer de goingconcernwaarde minder bedraagt dan de liquidatiewaarde wordt een vrijstelling verleend van 100 procent over het verschil tussen de liquidatiewaarde en de goingconcernwaarde. Een vrijstelling van 83 procent wordt verleend voor zover de goingconcernwaarde van de verkregen onderneming de 1.084.851 euro te boven gaat en meer bedraagt dan de liquidatiewaarde. Mijns inziens is de voorwaardelijke vrijstelling erg ruim, en zeker vergeleken met de inhoud en hoogte van de regelingen uit de geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling. In de wet werden eerder betalingsregelingen ingevoerd waarbij de belastingheffing slechts werd uitgesteld en de kwijtscheldingsfaciliteit vanaf 1997 bedroeg slechts een vrijstelling van 25 procent. Pas in de jaren daarna werd het percentage van de vrijstelling verhoogd.

In art. 35c SW 1956 is het ondernemingsvermogen dat kwalificeert voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling geregeld. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen vier verschillende soorten verkrijgingen van ondernemingsvermogen. De bedrijfsopvolgingsregeling kan niet toegepast worden indien geen sprake is van een verkrijging van ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956. In art. 35d SW 1956 worden de begrippen erflater of schenker toegelicht om te kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Daarnaast wordt de zogenoemde bezitseis geregeld voor zowel de erflater als de schenker, welke respectievelijk één en vijf jaar is. Wanneer niet aan de bezitseis wordt voldaan door de erflater of de schenker kan de bedrijfsopvolgingsregeling niet gefaciliteerd plaatsvinden. Volgens Tigelaar-Klootwijk is het onderscheid van de lengte van de bezitstermijn tussen de erflater en de schenker terecht, omdat een schenking gepland kan worden.<sup>62</sup> Mijns inziens is dit onderscheid zoals opgenomen in art. 35c SW 1956 gerechtvaardigd.

---

<sup>62</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 408.

Voor de verkrijger geldt het zogenoemde voortzettingsvereiste, waarbij de verkrijging van ondernemingsvermogen niet binnen de termijn van vijf jaar mag worden gestaakt of vervreemd. Wanneer niet voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste zal de faciliteit naar rato worden ingetrokken. De handelingen in strijd met voortzettingsvereisten zijn bepaald in art. 35e SW 1956. Op deze handelingen zijn in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting een aantal uitzonderingen toegelicht die niet leiden tot een schending van het voortzettingsvereiste. Het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956 en de uitzonderingen van art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting komen uitgebreid aan bod in hoofdstuk 3. De toetsing van het voortzettingsvereiste zal aan bod komen in hoofdstuk 4, evenals eventuele aanbevelingen voor het huidige voortzettingsvereiste.

Tot slot is een toelichting gegeven voor de wijziging in gerechtigheid tot het ondernemingsvermogen door een verdeling van de nalatenschap op grond van art. 35f SW 1956. Bij de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap waartoe de erflater gerechtigd is, is de wijziging van gerechtigdheid krachtens art. 35f lid 2 ook mogelijk.

### **3. Het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling**

#### **3.1 Inleiding**

In hoofdstuk 2 is het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956 kort toegelicht. In dit hoofdstuk zal het voortzettingsvereiste toegelicht worden aan de hand van de handelingen die in strijd zijn met het voortzettingsvereiste. Hierbij wordt ook aandacht besteed aan de uitzonderingen op de handelingen in strijd met het voortzettingsvereiste van art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Bij deze uitzonderingen is in principe sprake van een staking of vervreemding, maar leidt dit krachtens art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting niet tot een schending van het voortzettingsvereiste. Zoals genoemd in de afbakening in hoofdstuk 1, is voor dit onderzoek uitgegaan van de IB-ondernemingsfeer. Daarom zullen alleen de voortzettingsvereisten en uitzonderingen worden toegelicht die voor dit onderzoek relevant zijn. Tot slot wordt met de deelconclusie een antwoord gegeven op de volgende deelvraag: ‘Wat houdt het voortzettingsvereiste in de SW 1956 in en wat zijn de bijbehorende uitzonderingen?’.

#### **3.2 Voortzettingsvereiste (art. 35e SW 1956)**

Zoals eerder benoemd moet de verkrijger van het verkregen ondernemingsvermogen de onderneming ten minste vijf jaar voortzetten voor de toepassing van de voorwaardelijke bedrijfsopvolgingsregeling. Met dit voortzettingsvereiste wordt door de wetgever beoogd alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.<sup>63</sup> Bij het voldoen aan de voortzettingstermijn van vijf jaar wordt de faciliteit voor de verkrijger onvoorwaardelijk. Wanneer niet aan het voortzettingsvereiste binnen de termijn van vijf jaar wordt voldaan, wordt de faciliteit naar rato ingetrokken. In art. 35e SW 1956 worden vier handelingen beschreven die in strijd zijn met het voortzettingsvereiste. Zo wordt bijvoorbeeld niet aan het voortzettingsvereiste voldaan wanneer de oorspronkelijke onderneming niet in zijn geheel wordt voortgezet door verkoop van een zelfstandig deel van de onderneming.<sup>64</sup> Niet alleen een staking van de onderneming leidt tot een schending van het voortzettingsvereiste, maar ook een vervreemding of de omzetting in preferente aandelen van de verkregen vermogensbestanddelen.<sup>65</sup> Wanneer een van de zogenoemde handelingen zich

---

<sup>63</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. F, p. 8.

<sup>64</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2016, nr. 14/00576, *V-N* 2016/30.1.3.

<sup>65</sup> Art. 35e lid 1 sub c SW 1956.

voortdoet, dient binnen acht maanden aangifte te worden gedaan door de verkrijger.<sup>66</sup> Op de verkrijger rust de bewijslast voor het al dan niet voldoen aan het voortzettingsvereiste.<sup>67</sup>

### **3.2.1 Voortzettingsvereiste art. 35e lid 1 sub a SW 1956**

De bedrijfsopvolgingsregeling vervalt indien de volgende handeling zich voortdoet:

*‘Indien het een verkrijging betreft als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel a: de verkrijger houdt op uit de onderneming, of een gedeelte daarvan, winst te genieten of gaat ter zake belastbare winst genieten in de zin van artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001.’<sup>68</sup>*

Het begrip ophouden winst te genieten volgt in beginsel het stakingsbegrip uit de inkomstenbelastingsfeer.<sup>69</sup> Van een staking is sprake als de verkrijger de objectieve onderneming (gedeeltelijk) staakt. Hiervan kan ook worden gesproken wanneer de objectieve onderneming wel wordt voortgezet, maar een staking van de subjectieve onderneming plaatsvindt.<sup>70</sup> Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij de verkoop van (een gedeelte van) de onderneming. Voor de beoordeling van een staking is van belang of de identiteit van de onderneming is gewijzigd.<sup>71</sup> De identiteit van de onderneming is gewijzigd wanneer eigenlijk sprake is van een nieuwe of een andere onderneming. Van een staking is zeker sprake wanneer de ondernemer overlijdt of wanneer de onderneming wordt verkocht, geliquideerd of geschonken.<sup>72</sup> Hoogeveen meent dat het stakingsbegrip uit de inkomstenbelastingsfeer breed gezien moet worden.<sup>73</sup> Sprake is van een staking wanneer iemand niet meer kwalificeert als een ondernemer<sup>74</sup> en als gevolg daarvan ophoudt winst uit onderneming te genieten.

---

<sup>66</sup> Art. 35e lid 5 SW 1956.

<sup>67</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 26.

<sup>68</sup> Art. 35e lid 1 sub a SW 1956.

<sup>69</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 46.

<sup>70</sup> M.L.M van Kempen e.a., *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting, Studenteneditie 2017-2018*, Deventer: Kluwer 2017, par. 3.2.2.7.B.

<sup>71</sup> HR 19 maart 2010, nr. 08/01448, *BNB* 2010/213, m. nt. P.H.J. Essers.

<sup>72</sup> M.J. Hoogeveen, *schchenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED: Fiscale brochure, Deventer: Kluwer 2004, p. 23.

<sup>73</sup> M.J. Hoogeveen, *schchenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED: Fiscale brochure, Deventer: Kluwer 2004, p. 23.

<sup>74</sup> In de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

Het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in 2016 uitspraak gedaan over de kwestie waarbij een melkveetak van een landbouwbedrijf is verkocht.<sup>75</sup> Volgens het Hof is het landbouwbedrijf door de verkrijgers niet in zijn geheel voortgezet en daarom is niet aan het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling voldaan. Bij de onderneming hebben in deze situatie ingrijpende wijzigingen plaatsgevonden. Het bij de verkrijgers aanwezig zijn van de intentie om na een aantal jaar wederom de onderneming met melkveetak te drijven was niet voldoende. De beoordeling van het voortzettingsvereiste wordt gedaan met behulp van feiten en omstandigheden gedurende de termijn van vijf jaar. Deze uitspraak van het Hof is in 2017 bekrachtigd door de Hoge Raad.<sup>76</sup> De Rechtbank Den Haag heeft zich in 2016 gebogen over de kwestie van het verhuren van de objectieve onderneming aan een derde.<sup>77</sup> Hier was wederom niet aan het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling voldaan, terwijl de verkrijger nog steeds winst uit onderneming geniet met de verhuur. Dit volgt uit het feit dat de oorspronkelijke onderneming van de verkrijger niet wordt voortgezet en daarom wordt de faciliteit naar rato ingetrokken.

Maar niet alleen de verkoop of verhuur van (een gedeelte van) de objectieve onderneming leidt tot het intrekken van de verleende faciliteit. Een aanleiding is bijvoorbeeld indien de objectieve onderneming wordt verplaatst en dit in de Wet IB 2001 zou leiden tot een staking.<sup>78</sup> Wanneer sprake is van een staking in de inkomstenbelastingssfeer zal dit in de SW 1956 eveneens zo gekwalificeerd worden. De staking van de verplaatsing van de onderneming kan leiden tot een schending van het voortzettingsvereiste.

Het stakingsbegrip wordt in beginsel bepaald door de regels in de IB-ondernemingsfeer.<sup>79</sup> Het is mogelijk dat de bedrijfsopvolgingsregeling in enkele situaties een ander stakingsbegrip verstaat wanneer dit door de aard van de bedrijfsopvolgingsregeling gerechtvaardigd is. De doorschuiving voor de verkrijger krachtens art. 3.63 jo. art. 3.64 Wet IB 2001 zorgt bij de inkomstenbelasting niet voor afrekening, maar leidt in de SW 1956 tot een zogenoemde handeling in strijd met het

---

<sup>75</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2016, nr. 14/00576, *V-N* 2016/30.1.3

<sup>76</sup> HR 27 januari 2017, nr. 16/02015, *V-N* 2017/229.

<sup>77</sup> Rb. Den Haag 21 januari 2016, nr. 15/3326, *V-N* 2016/39.21.

<sup>78</sup> HR 19 maart 2010, nr. 08/01448, *BNB* 2010/213, m. nt. P.H.J. Essers.

<sup>79</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 3, p. 46.

voortzettingsvereiste.<sup>80</sup> De niet-stakingsficties van doorschuiving naar ondernemers en doorschuiving naar een andere onderneming via te conserveren inkomen blijven beperkt tot de inkomstenbelasting en vinden geen toepassing in de SW 1956.

Ook het inbrengen van de verkregen onderneming in een personenvennootschap kan leiden tot het intrekken van de bedrijfsopvolgingsregeling. Wanneer de winstgerechtigdheid meer daalt dan het winstaandeel waar de verkrijger voor de verkrijging toe gerechtigd was, leidt deze gebeurtenis tot een (gedeeltelijke) staking van de onderneming.<sup>81</sup> Wanneer stille reserves worden voorbehouden bij de inbreng zal dit ook leiden tot een staking van de onderneming, en derhalve zal niet voldaan worden aan het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling. De overgang resulteert in een (gedeeltelijke) staking van de onderneming<sup>82</sup> en zorgt dus voor een schending van het voortzettingsvereiste. Het niet voldoen aan het voortzettingsvereiste leidt tot het naar rato intrekken van de faciliteit.

### **3.2.2 Voortzettingsvereiste art. 35e lid 1 sub b SW 1956**

De bedrijfsopvolgingsregeling vervalt indien de volgende handeling zich voordoet:

*‘Indien het een verkrijging betreft als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel b: de verkrijger houdt op uit de verkregen medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, winst te genieten.’<sup>83</sup>*

De verkrijger van de medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, moet in beginsel minstens vijf jaar winst genieten uit de onderneming. Sprake is van een staking wanneer iemand niet meer kwalificeert als medegerechtigde<sup>84</sup> en als gevolg daarvan ophoudt winst uit onderneming te genieten.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> Besluit 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, *Stcrt.* 2012, 2175, onderdeel 6.1.

<sup>81</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 103.

<sup>82</sup> A.M.A. de Beer, ‘BOR-SW en firmaperikelen’, *TB* 2016/2, p. 245-26.

<sup>83</sup> Art. 35e lid 1 sub b SW 1956.

<sup>84</sup> Als bedoeld in art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.

<sup>85</sup> M.J. Hoogeveen, *schengen en vererven van ondernemingsvermogen*, FED: Fiscale brochure, Deventer: Kluwer 2004, p. 23.

### **3.3 Uitzonderingen op het voortzettingsvereiste**

In art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting worden handelingen toegelicht waarbij geen sprake is van een handeling in de zin van art. 35e SW 1956. Naast het zestal handelingen in art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn bij situaties van overlijden of huwelijksvermogensrecht ook uitzonderingen in hetzelfde artikel opgenomen. Bij deze gebeurtenissen binnen de voortzettingstermijn van vijf jaar wordt de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling niet ingetrokken, terwijl het normaliter wel hiertoe leidt.

#### **3.3.1 Uitzonderingen art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting**

Bij de handelingen in art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is in principe sprake van een staking of (fictieve) vervreemding bij het voordoen van deze handelingen. De onderneming wordt door de verkrijger in materiële zin voortgezet en slechts de juridische huls van de onderneming die wordt gedreven wijzigt. Om die reden vinden de handelingen waarbij in beginsel de vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling naar rato wordt ingetrokken een uitzondering. De uitzonderingen van op de handelingen in strijd met het voortzettingsvereiste vinden alleen toepassing wanneer de verkrijger hiertoe verzoek doet.<sup>86</sup> De beslissing van de inspecteur op het verzoek van de uitzondering op het voortzettingsvereiste is voor bezwaar en beroep vatbaar.<sup>87</sup> Zoals genoemd in de afbakening, is voor dit onderzoek uitgegaan van de IB-ondernemings sfeer. Daarom zullen van de uitzonderingen in art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting alleen onderdeel a en onderdeel c worden besproken.

Op verzoek van de verkrijger wordt niet als een handeling als bedoeld in art. 35e van de SW 1956 aangemerkt:<sup>88</sup>

- a. *De omzetting van een niet in de vorm van een door een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in een wel in zodanige vorm gedreven*

---

<sup>86</sup> Art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

<sup>87</sup> Art. 10 lid 5 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

<sup>88</sup> Art. 10 lid 1 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

*onderneming, voor zover de onderneming door de bedoelde vennootschap wordt voortgezet;*<sup>89</sup>

Wanneer de verkregen onderneming geruisloos wordt omgezet in een naamloze vennootschap of besloten vennootschap is dit in principe een staking van de subjectieve onderneming. De uitzondering op het voortzettingsvereiste bij deze gebeurtenis vindt plaats wanneer voldaan is aan art. 3.65 Wet IB 2001. De nieuwe naamloze vennootschap of besloten vennootschap dient voor het resterende deel van de voortzettingstermijn van vijf jaar te worden voortgezet.

*b. Het ophouden winst te genieten uit een onderneming in geval van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, voor zover de waarde van de tot de onderneming behorende vermogensbestanddelen binnen de in artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde termijn wordt geherinvesteerd in een onderneming waaruit de verkrijger winst geniet;*<sup>90</sup>

In art. 3.54 Wet IB 2001 is de herinvesteringsreserve geregeld, welke kan ontstaan wanneer de opbrengst van de vervreemding van een bedrijfsmiddel de boekwaarde overtreft. De herinvesteringsreserve kan leiden tot vermindering van de aanschafkosten van een bedrijfsmiddel wanneer het voornemen bestaat om de opbrengst te herinvesteren.<sup>91</sup> De termijn waarin geherinvesteerd moet worden bedraagt uiterlijk drie jaar na het ontstaan van de reserve.<sup>92</sup> Wanneer als gevolg van overheidsingrijpen sprake is van een staking en de waarde van de vermogensbestanddelen bij de onderneming behorend worden geherinvesteerd binnen de termijn van drie jaar, is geen sprake van een schending van het voortzettingsvereiste. Onder overheidsingrijpen wordt onteigening, een besluit of een algemene maatregel van bestuur aangewezen EU- of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak verstaan.<sup>93</sup> De resterende duur van de voortzettingstermijn is van toepassing op de situatie na overheidsingrijpen.<sup>94</sup>

---

<sup>89</sup> Art. 10 lid 1 onderdeel a Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

<sup>90</sup> Art. 10 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

<sup>91</sup> Art. 3.54 lid 1 Wet IB 2001.

<sup>92</sup> Art. 3.54 lid 3 Wet IB 2001.

<sup>93</sup> Art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001.

<sup>94</sup> In de zin van art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001.



### **3.3.2 Uitzondering art. 10 lid 6 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting**

Aangezien de verkrijger voor het voldoen aan het vereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling de onderneming voor ten minste vijf jaar moet voortzetten, zou bij overlijden binnen de voortzettingstermijn van vijf jaar de faciliteit worden ingetrokken naar rato. Krachtens art. 10 lid 6 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting wordt een uitzondering gemaakt bij het overlijden van de voortzetter binnen vijf jaar na de overgang van de onderneming. Binnen twee jaar na het overlijden van de verkrijger wordt ook een uitzondering gemaakt bij de eventuele verdeling van de nalatenschap. Krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht treden de erfgenamen van de verkrijger in de plaats van de oorspronkelijke verkrijger. De in de plaats getreden erfgenamen dienen de resterende termijn van vijf jaar van het voortzettingsvereiste te voldoen.

### **3.3.3 Uitzonderingen art. 10 lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting**

De overgang onder algemene titel krachtens huwelijksvermogensrecht leidt tot een uitzondering voor de schending van het voortzettingsvereiste.<sup>95</sup> De opvolger op grond van het huwelijksvermogensrecht wordt geacht in de plaats te treden van de oorspronkelijke verkrijger. De rechtsopvolger dient de verkregen onderneming voor de resterende termijn van vijf jaar voort te zetten. Wanneer het huwelijk ontbonden wordt en binnen twee jaar het ondernemingsvermogen wordt verdeeld aan de oorspronkelijke verkrijger vindt eveneens geen schending van het voortzettingsvereiste plaats.<sup>96</sup> De verkrijger van de oorspronkelijke verkrijging treedt in de plaats van de opvolger om de resterende termijn van vijf jaar voort te zetten.

## **3.4 Deelconclusie**

Om een antwoord te kunnen verkrijgen op de tweede deelvraag is in dit hoofdstuk het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling aan de hand van de handelingen in strijd met het voortzettingsvereiste in art. 35e SW 1956 toegelicht. Door de wetgever wordt met het voortzettingsvereiste in de bedrijfsopvolgingsregeling beoogd reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.<sup>97</sup> Wanneer niet langer voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste wordt de faciliteit

---

<sup>95</sup> Art. 10 lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

<sup>96</sup> Art. 10 lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

<sup>97</sup> *Kamerstukken II 2009/10*, 31 930, nr. F, p. 8.

naar rato ingetrokken. Als aan de termijn van vijf jaar van het voortzettingsvereiste wordt voldaan, wordt de vrijstelling voor de verkrijger onvoorwaardelijk.

In art. 35e lid 1 SW 1956 is een viertal handelingen beschreven in strijd zijn met het voortzettingsvereiste. In beginsel wordt met het stakingsbegrip de inkomstenbelastingsfeer gevolgd.<sup>98</sup> Wanneer door de toepassing van een doorschuiffaciliteit in de Wet IB 2001 de gebeurtenis niet resulteert in een staking zal dit ook gelden voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Van een dergelijke staking is sprake als de verkrijger de objectieve onderneming (gedeeltelijk) staakt. De oorspronkelijke onderneming moet in materiële zin worden voortgezet om geen sprake te laten zijn van een dergelijke staking. De aard van de bedrijfsopvolgingsregeling kan echter vragen om een andere toepassing van het stakingsbegrip. De doorschuiving voor de verkrijger kan met art. 3.63 jo. art. 3.64 Wet IB 2001 zorgen voor een niet-stakingsfictie, maar leidt bij de bedrijfsopvolgingsregeling wel tot een (gedeeltelijke) staking van de verkregen onderneming.

Naast de handelingen in strijd met het voortzettingsvereiste is ook aandacht besteed aan de uitzonderingen van art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Bij de handelingen is in beginsel sprake van een staking bij het voortdoen daarvan. De onderneming wordt door de verkrijger in materiële zin voortgezet en slechts de juridische huls van de onderneming die wordt gedreven wijzigt. Deze uitzonderingen zijn opgesteld omdat de aard en strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling daarom vraagt.

---

<sup>98</sup> *Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 3, p. 46.*

## **4. Toetsing van het voortzettingsvereiste**

### **4.1 Inleiding**

In het vorige hoofdstuk zijn de handelingen die in strijd zijn met het voortzettingsvereiste uit art. 35e SW 1956 en uitzonderingen uit art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting uitgebreid toegelicht. Hier is duidelijk geworden dat het voortzettingsvereiste niet eenvoudig is, omdat verscheidene handelingen zorgen voor een staking van (een gedeelte van) de verkregen onderneming. In dit hoofdstuk zal het voortzettingsvereiste in de SW 1956 getoetst worden aan de hand van de voor dit onderzoek relevante criteria (zie hoofdstuk 1). Hierbij worden mogelijke knelpunten van het voortzettingsvereiste getoetst aan de hand van deze criteria. In paragraaf 1.3 is vermeld dat voor de overzichtelijkheid van dit onderzoek de keuze is gemaakt om slechts onderzoek te doen naar de knelpunten van een verkrijging in de IB-ondernemings sfeer. Met behulp van de bevindingen van de knelpunten in de IB-ondernemings sfeer worden aanbevelingen voor het voortzettingsvereiste in de SW 1956 gedaan. Tot slot worden de volgende deelvragen in dit hoofdstuk beantwoord in de deelconclusie: ‘Welke knelpunten met betrekking tot het voortzettingsvereiste zijn in de huidige wetgeving van toepassing?’ en ‘Welke aanbevelingen met betrekken tot deze knelpunten kunnen worden gedaan?’.

### **4.2 Toetsing van het voortzettingsvereiste in de SW 1956**

Om de mogelijke knelpunten van het voortzettingsvereiste in de SW 1956 te onderzoeken worden deze onderworpen aan de voor dit onderzoek relevante toetsingscriteria. Ten eerste toetst het doeltreffendheidsbeginsel of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen faciliteert. Ten tweede toetst het doelmatigheidsbeginsel of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving leidt tot een gunstige verhouding van de baten en de lasten. Ten derde en tot slot toetst het neutraliteitsbeginsel of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving of het in verhouding met het gedrag van belastingplichtigen is.

## 4.2.1 Doeltreffendheidsbeginsel

### 4.2.1.1 Inleiding

Het doeltreffendheidsbeginsel toetst of met het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving de doelstelling van de faciliteit wordt bereikt. De doelstelling is om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te bewerkstelligen.<sup>99</sup>

### 4.2.1.2 Stellen van een voortzettingsvereiste

Allereerst dient te worden afgevraagd of het stellen van een voortzettingsvereiste doeltreffend is. Door Tigelaar-Klootwijk is uiteengezet dat het stellen van een voortzettingsvereiste leidt tot een versturende werking door een verandering in het gedrag van belastingplichtigen.<sup>100</sup> De belastingplichtigen kunnen immers besluiten om door de aanwezigheid van een voortzettingsvereiste geen overdracht te laten plaatsvinden van de onderneming. Wanneer een vereiste ontbreekt om de verkrijging voort te zetten, kan dit misbruik van de faciliteit in de hand werken. Belastingplichtigen kunnen immers besluiten om een overdracht met een geruime vrijstelling te laten plaatsvinden, terwijl door de verkrijger geen voortzetting van de onderneming wordt beoogd. De verkrijger kan bijvoorbeeld bij het ontbreken van het voortzettingsvereiste de onderneming tegen een lage belastingheffing verkrijgen, en de verkregen onderneming direct aan een derde verkopen.

Het misbruik van de bedrijfsopvolgingsregeling is in de SW 1956 mogelijk, omdat de faciliteit een vrijstelling van belastingheffing betreft. Bij de doorschuiffaciliteiten in de Wet IB 2001 wordt geen voortzettingsvereiste gehanteerd. Zoals eerder is vermeld in hoofdstuk 1 kan dit zijn oorsprong vinden in het feit dat de faciliteiten in de Wet IB 2001 uitstel van belastingheffing betreft en de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 een vrijstelling van belastingheffing. Bij de doorschuiffaciliteiten in de Wet IB 2001 dient de heffing alsnog plaats te vinden bij een verandering van de desbetreffende situatie. Bij de SW 1956 wordt de vrijstelling onvoorwaardelijk wanneer voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste. De mogelijkheid tot misbruik bij het

---

<sup>99</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4-5.

<sup>100</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 409.

ontbreken van een voortzettingsvereiste is voor de wetgever een reden om de belastingplichtige niet vrij te stellen van belastingheffing.<sup>101</sup> De faciliteit zorgt voor een waarborging van de continuïteitgedachte van de verkrijging voor het voortzetten van de onderneming voor een bepaalde termijn. De waarborging wordt door de vrijstelling van belastingheffing gehandhaafd door het voorkomen van een liquiditeitsprobleem bij de overgang van de onderneming. Wanneer verkrijgers geen intentie hebben om de onderneming die is verkregen voort te zetten, schrikt de voortzettingstermijn af. De doelstelling<sup>102</sup> wordt door een dergelijk voortzettingsvereiste behaald en daarom is het stellen van een voortzettingsvereiste bij de bedrijfsopvolgingsregeling mijns inziens doeltreffend.

De bedrijfsopvolgingsregeling is een grote kostenpost voor de overheid, omdat de faciliteit een vrijstelling van grote bedragen kan bewerkstelligen bij het voldoen aan de vereisten. Wanneer het voortbestaan van de onderneming zonder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in gevaar komt, kan een dergelijke faciliteit maatschappelijke baten opleveren. De onderneming kan over te weinig liquide middelen beschikken om een overdracht bij leven of een overdracht bij overlijden mogelijk te maken. De bedrijfsopvolgingsregeling is een faciliteit waar een belastingplichtige vrijwillig gebruik van kan maken. De onderneming wordt echter niet getoetst op het aanwezig zijn van een liquiditeitsprobleem. Dit zou kunnen betekenen dat de bedrijfsopvolgingsregeling niet voldoet aan het doeltreffendheidsbeginsel.

#### *4.2.1.3 Termijn van het voortzettingsvereiste*

De termijn van het voortzettingsvereiste voor de voortzetter van de verkrijging bij overlijden en de verkrijging bij leven bedraagt voor beide situaties vijf jaar. De lengte van de voortzettingstermijn vindt zijn oorsprong in de gefaseerde renteloze betalingsregeling uit 1984.<sup>103</sup> In de betalingsregeling werd een uitsteltermijn van vijf jaar opgenomen omdat enerzijds een kortere termijn niet in lijn ligt met de continuïteitsgedachte en anderzijds een langere termijn zou lijden tot problemen bij uitvoering in de praktijk.<sup>104</sup> Vanaf 1 januari 1997 werd een vrijstelling in

---

<sup>101</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 46-47.

<sup>102</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4-5.

<sup>103</sup> *Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 3, p. 4.

<sup>104</sup> *Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 3, p. 4.

de vorm van een kwijtscheldingsfaciliteit in plaats van de oorspronkelijke betalingsregeling ingevoerd. Om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren werd een voortzettingsvereiste omgeven in de kwijtscheldingsfaciliteit. De lengte van het voortzettingsvereiste voor de verkrijging bij overlijden of bij leven was vijf jaar respectievelijk tien jaar.<sup>105</sup> Vanaf 2002 werd het voortzettingsvereiste voor een verkrijging bij leven gelijkgetrokken met de verkrijging bij overlijden door de termijn naar vijf jaar te wijzigen.<sup>106</sup> Vanaf 1 januari 2010 is de lengte van het voortzettingsvereiste in de huidige bedrijfsopvolgingsregeling niet meer aangepast.<sup>107</sup>

In meer dan 90 procent van de verkrijgingen waarin de bedrijfsopvolgingsregeling is toegepast, is voldaan aan de termijn van het voortzettingsvereiste.<sup>108</sup> De Wijkerslooth-Lhoëst merkt op dat haar niet bekend is of onderzoek is gedaan naar de hoeveelheid verkrijgingen die een voortzetter na de voortzettingstermijn van vijf jaar direct staakt of vervreemdt.<sup>109</sup> De doeltreffendheid voor de lengte van de voortzettingstermijn is mijns inziens daarom niet geheel duidelijk. Hoogeveen meent dat een onbeperkte termijn aan dient te worden gehouden, omdat enkel het verloop van tijd geen aanleiding geeft om belastingheffing niet te laten plaatsvinden.<sup>110</sup> Om aan het doel om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren te voldoen, zou een voortzettingstermijn in theorie onbeperkt moeten zijn. Wel zou een langere voortzettingstermijn een verstorende werking kunnen hebben wanneer verkrijgers de onderneming gedwongen voortzetten om belastingheffing te voorkomen.<sup>111</sup> Een onbeperkte voortzettingstermijn leidt mijns inziens tot een verstorende werking van de bedrijfsopvolgingsregeling.

Een kortere termijn voor het voortzettingsvereiste dan vijf jaar lijkt mij in geen geval gewenst voor de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling vanwege de mogelijkheid tot misbruik van de

---

<sup>105</sup> *Kamerstukken II* 1995/96, 24 428, nr. 3, p. 14.

<sup>106</sup> *Kamerstukken II* 2001/02, 27 789, nr. 1, p. 34.

<sup>107</sup> Zie art. 35e SW 1956.

<sup>108</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 41.

<sup>109</sup> S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost?', *WPNR* 2009/6802, p. 517.

<sup>110</sup> M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 292.

<sup>111</sup> M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 293.

faciliteit. Hoogeveen is van mening dat belastingplichtigen eerder geneigd zijn om misbruik te maken bij een voortzettingstermijn van vijf jaar dan bij een termijn van 25 jaar.<sup>112</sup> Wel is door de ruime omvang van de vrijstelling een langere voortzettingstermijn geboden. De Wijkerslooth-Lhoëst merkt op dat een voortzettingstermijn van tien jaar niet onredelijk is tezamen met de ruime voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling.<sup>113</sup> Tigelaar-Klootwijk deelt de mening dat een voortzettingstermijn van maximaal tien jaar de voorkeur heeft.<sup>114</sup> Met een voortzettingstermijn van tien jaar zou mijns inziens de doelstelling om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren het best tot zijn recht komen. Tezamen met de verlenging van de huidige voortzettingstermijn van vijf jaar kunnen andere inhoudelijke eisen voor het voortzettingsvereiste worden opgenomen. Hiermee kan de versturende werking, die de verlenging van de voortzettingstermijn met zich kan brengen, worden beperkt tot een minimum. De knelpunten van de inhoudelijke eisen van het voortzettingsvereiste zullen hierna getoetst worden aan het doeltreffendheidsbeginsel.

#### *4.2.1.4 Voortzetten van de oorspronkelijke onderneming*

Verkoop van (een gedeelte van) de verkregen onderneming leidt in beginsel tot een (gedeeltelijke) staking. Het stakingsbegrip volgt in beginsel het stakingsbegrip in de inkomstenbelastingfeer.<sup>115</sup> Het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in 2016 uitspraak gedaan over de kwestie waarbij een melkveetak van een landbouwbedrijf is verkocht.<sup>116</sup> De (gedeeltelijke) staking leidt tot een naar rato intrekking van de faciliteit vanwege een schending van het voortzettingsvereiste. De verkoop kan ook in het kader gedaan zijn om met de opbrengst ander ondernemingsvermogen aan te kopen. Het voornemen om met de opbrengst opnieuw te investeren is niet van belang. In de praktijk zou dit mijns inziens kunnen leiden tot een niet-efficiënte voortzetting van de verkregen onderneming.

---

<sup>112</sup> M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 293.

<sup>113</sup> S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: alle knelpunten opgelost?', *WPNR* 2009/6802, p. 517.

<sup>114</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 409.

<sup>115</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 46.

<sup>116</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2016, nr. 14/00576, *V-N* 2016/30.1.3.

Een niet-efficiënte voortzetting kan zich bijvoorbeeld voortdoen wanneer de verkrijger zich gedwongen voelt om binnen de voortzettingstermijn de verkrijging niet te verkopen om belastingheffing te voorkomen. De verkoop van (een gedeelte van) de verkregen onderneming kan echter voor de continuïteit van de onderneming de beste oplossing zijn. Bij het voortzetten van het economische karakter van het verkregen ondernemingsvermogen zou een verkoop mijns inziens voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling mogelijk moeten zijn. In deze situatie is mijns inziens nog steeds sprake van een reële bedrijfsopvolging. De verkrijger dient tijdens de voortzettingstermijn van vijf jaar economische activiteiten in het kader van de nieuwe situatie blijft verrichten.

Daarnaast kan in bepaalde situaties ook de (gedeeltelijke) verhuur leiden tot een naar rato intrekking van de faciliteit in de SW 1956. De Rechtbank Den Haag heeft in 2016 uitspraak gedaan over de kwestie waarbij de verkrijger een tuinbouwbedrijf heeft verkregen en de geërfde onderneming aan een derde heeft verhuurd.<sup>117</sup> De oorspronkelijke onderneming wordt door de verkrijger niet voortgezet en de verkrijger ontvangt alleen winst uit onderneming door de verhuur. De verhuur van (een gedeelte van) de onderneming is in de inkomstenbelasting sfeer geen staking en mijns inziens dient de SW 1956 het stakingsbegrip uit de Wet IB 2001 te volgen in deze situatie. Wanneer de verkrijger ondernemer<sup>118</sup> blijft, zou hij een reële bedrijfsopvolger kunnen blijven.

#### *4.2.1.5 Wijziging van de oorspronkelijke verkrijger*

De verkrijger dient het verkregen ondernemingsvermogen gedurende de voortzettingstermijn van vijf jaar zelf voort te zetten. Uit de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling volgt de eis voor de voortzetting door de oorspronkelijke verkrijger.<sup>119</sup> Wanneer de verkrijger de onderneming aan een derde overdraagt binnen deze termijn, zal de bedrijfsopvolgingsregeling naar rato worden ingetrokken. Uitzondering vindt plaats wanneer de verkrijger overlijdt of een verdeling van de nalatenschap plaatsvindt.<sup>120</sup> Tigelaar-Klootwijk is van mening dat wanneer de onderneming efficiënter voortgezet kan worden indien deze wordt verkocht aan een derde binnen de

---

<sup>117</sup> Rb. Den Haag 21 januari 2016, nr. 15/3326, V-N 2016/39.21.

<sup>118</sup> In de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

<sup>119</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 103-104.

<sup>120</sup> Art. 10 lid 6 jo. lid 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.



voortzettingstermijn leidt tot een verstoring.<sup>121</sup> De mogelijkheid om de verkregen onderneming aan een derde over te dragen kan leiden tot een situatie die de economische stabiliteit en werkgelegenheid in Nederland ten goede komt. Wanneer de nieuwe voortzetter aan de resterende termijn van het voortzettingsvereiste voldoet, kan de oorspronkelijke verkrijger de faciliteit behouden. Mijns inziens kan deze mogelijkheid leiden tot een efficiëntere voortzetting van de verkregen onderneming, maar wegen de nadelen die de mogelijkheid met zich kan brengen zwaarder.

#### *4.2.1.6 Wijziging van de medegerechtigdheid*

De verkrijger van een medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, dient in beginsel minstens vijf jaar winst genieten uit de onderneming.<sup>122</sup> Wanneer de medegerechtigdheid aan een beherend venoot door een commanditaire venoot wordt geschonken is deze gebeurtenis in beginsel een schending van het voortzettingsvereiste.<sup>123</sup> De Beer geeft aan dat de verkrijger de geschonken medegerechtigdheid niet zelf voortzet omdat de beherende venoot de medegerechtigdheid absorbeert.<sup>124</sup> De Beer stelt daarnaast dat de medegerechtigdheid opgewaardeerd wordt naar ondernemerschap.<sup>125</sup> De verkrijger zet naar mijns inziens de verkrijging voort en deze gebeurtenissen leiden tot een wrange situatie waarbij de faciliteit wordt ingetrokken. Naar mijn mening kan de overgang van een medegerechtigdheid gezien worden als een reële bedrijfsopvolging.

#### *4.2.1.7 Het aangaan van een samenwerkingsverband*

Het inbrengen van de verkregen onderneming in een personenvenootschap kan leiden tot het intrekken van de bedrijfsopvolgingsregeling. De overgang van de verkrijger op een ander waarbij de winstgerechtigdheid meer daalt dan het winstaandeel waar de verkrijger voor de verkrijging toe

---

<sup>121</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 405.

<sup>122</sup> Op grond van art. 35c lid 1 onderdeel b SW 1956.

<sup>123</sup> A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', *WFR* 2015/1319, p. 8-9.

<sup>124</sup> A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', *WFR* 2015/1319, p. 8-9.

<sup>125</sup> A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', *WFR* 2015/1319, p. 9.

gerechtigd was, leidt tot een (gedeeltelijke) staking van de onderneming.<sup>126</sup> Deze gebeurtenis leidt mijns inziens tot een terechte intrekking van de faciliteit. Maar niet alle gebeurtenissen zorgen naar mijn mening voor een aanvaardbare schending van het voortzettingsvereiste. De faciliteit wordt bijvoorbeeld ook ingetrokken wanneer de verkrijger ondernemer<sup>127</sup> blijft, maar beherend vennoot wordt bij de inbreng van een onderneming in een personenvennootschap.<sup>128</sup> Hoogwout beoordeelt dat het aangaan van samenwerkingsverbanden binnen de voortzettingstermijn mogelijk zou moeten zijn mits de verkrijger hiervoor geen vergoeding of een hoger winstrecht ontvangt, omdat anders een liquiditeitsprobleem kan ontstaan<sup>129</sup> Net als Hoogwout stelt Jansen dat het aanmerken van de inbreng in een personenvennootschap als misbruik, in strijd is met de ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling.<sup>130</sup> Mijns inziens kan bij het aangaan van een dergelijk samenwerkingsverband nog gesproken worden van een reële bedrijfsopvolging, omdat hiermee liquiditeitsproblemen kunnen worden voorkomen.

#### *4.2.1.8 De niet-stakingsfictie van art. 3.63 Wet IB 2001*

Het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 bestaat uit een kwantitatief vereiste. De verkregen onderneming moet voor een termijn van vijf jaar worden voortgezet door de verkrijger. In de inkomstenbelasting sfeer wordt bij de verkrijging van het ondernemingsvermogen met toepassing van een niet-stakingsfictie van art. 3.63 Wet IB 2001 ook nog een kwalitatief vereiste gesteld aan de verkrijger. In art. 3.63 lid 5 Wet IB 2001 wordt aan de verkrijger een werknemerseis met een driejaarstermijn gesteld om een betrokkenheid bij de verkregen onderneming te garanderen bij een doorschuiving bij leven. Door De Beer wordt de vraag gesteld waarom een kwalitatief vereiste niet wordt gesteld aan art. 35e SW 1956.<sup>131</sup> In het erf- en schenkrecht is de verkrijger vaak iemand in de privésfeer en niet een huidige werknemer. De Beer plaatst daarom de kanttekening dat het misschien niet wenselijk is om een kwalitatief vereiste te stellen aan de voortzetting om een reële bedrijfsopvolging te bewerkstelligen.<sup>132</sup> Mijns

---

<sup>126</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 103.

<sup>127</sup> In de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

<sup>128</sup> A.M.A. de Beer, 'BOR-SW en firmaperikelen', *TB* 2016/2, p. 27.

<sup>129</sup> T.C. Hoogwout, 'Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet', *FTV* 2011/5-23, p. 7.

<sup>130</sup> J.J.M. Jansen, 'Voortzettingsvereisten bij bedrijfsopvolgingsfaciliteiten', *WFR* 2005/229, p. 9.

<sup>131</sup> A.M.A. de Beer, '(Ir)reële bedrijfsopvolgingen', *WFR* 2010/1241, p. 11.

<sup>132</sup> A.M.A. de Beer, '(Ir)reële bedrijfsopvolgingen', *WFR* 2010/1241, p. 12.

inziens is het niet terecht om een dergelijke aanvulling aan het huidige voortzettingsvereiste te geven.

De niet-stakingsfictie van art. 3.63 Wet IB 2001 werkt niet door naar de SW 1956. Wanneer de niet-stakingsfictie wel van toepassing zou zijn op de bedrijfsopvolgingsregeling zou het mogelijk zijn om misbruik te maken van de faciliteit. De Beer geeft het voorbeeld dat de overdracht van de onderneming bijvoorbeeld eerst aan een familielid kan worden geschonken en daarna in de zin van art. 3.63 Wet IB 2001 wordt overgedragen aan de beoogde verkrijger.<sup>133</sup> Als deze overgang plaatsvindt binnen de voortzettingstermijn van vijf jaar kan de faciliteit toepassing blijven vinden. Het niet doorwerken naar de SW 1956 van de niet-stakingsfictie van art. 3.63 Wet IB 2001 is mijns inziens terecht aangezien de mogelijkheid tot misbruik van de faciliteit bestaat.

## **4.2.2 Doelmatigheidsbeginsel**

### *4.2.2.1 Inleiding*

Het doelmatigheidsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling leidt tot een gunstige verhouding van de baten en de lasten. In deze paragraaf wordt getoetst of met het voortzettingsvereiste het doel van de faciliteit wordt bereikt tegen zo laag mogelijke lasten, oftewel een zo gunstig mogelijke verhouding tussen baten en lasten. Het doel van de faciliteit is om met behulp van het voortzettingsvereiste uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.<sup>134</sup>

### *4.2.2.2 Lasten van het voortzettingsvereiste*

Wanneer gebruik gemaakt wordt van de faciliteit is het door de verkrijger voldoen aan de voortzettingstermijn een vereiste om de voorwaardelijke vrijstelling om te zetten in een onvoorwaardelijke vrijstelling. De controle door de wetgever of de verkrijger voldoet aan het voortzettingsvereiste brengt flinke uitvoeringskosten met zich. De wetgever moet de verkrijging gedurende de vijf jaar van de voortzettingstermijn toetsen of het al dan niet voldoet aan het voortzettingsvereiste. Naar mijn mening is niet bekend of de lasten van de controle van het

---

<sup>133</sup> A.M.A. de Beer, 'Enkele kanttekeningen bij de herziene bedrijfsopvolgingsregeling voor aanmerkelijkbelangaandelen', *WFR* 2009/1303, p. 9.

<sup>134</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. F, p.8.

voortzettingsvereiste zo laag mogelijk zijn om het doel van de faciliteit te bereiken en geen versturende werking te hebben voor het doelmatigheidsbeginsel. Daarnaast is het ook denkbaar dat de complexiteit van de uitvoering van de bedrijfsopvolgingsregeling voor lasten zorgt. Mijns inziens is het ook niet bekend of de lasten van de complexiteit van de regeling zo laag mogelijk zijn voor het bereiken van het doel van de faciliteit. Of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling voldoet aan het doelmatigheidsbeginsel is daarom mijns inziens niet duidelijk.

#### *4.2.2.3 Navorderingstermijn*

Wanneer door de verkrijger niet meer wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste dient binnen acht maanden na een gebeurtenis krachtens art. 35e SW 1956 aangifte worden gedaan.<sup>135</sup> De inspecteur kan vanaf de dag na de desbetreffende gebeurtenis nog vijf jaar een navordering opleggen.<sup>136</sup> Tigelaar-Klootwijk merkt terecht op dat de verkrijger alleen zekerheid heeft als aan het voortzettingsvereiste voldaan is na het verstrijken van deze vijf jaar.<sup>137</sup> Mijns inziens leidt deze navorderingstermijn tot een versturende werking.

### **4.2.3 Neutraliteitsbeginsel**

#### *4.2.3.1 Inleiding*

Het neutraliteitsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving in verhouding met het gedrag van belastingplichtigen is. De bedrijfsopvolgingsregeling dient zo min mogelijk versturend te werken op grond van het neutraliteitsbeginsel. In deze paragraaf wordt getoetst of het voortzettingsvereiste in de huidige wetgeving leidt tot gedragsveranderingen van belastingplichtigen. Wanneer de faciliteit met de ruimte vrijstelling zorgt voor irrationele keuzes van belastingplichtigen wordt niet voldaan aan het neutraliteitsbeginsel.

---

<sup>135</sup> Art. 35e lid 5 SW 1956.

<sup>136</sup> Art. 66 lid 1 ten derde SW 1956.

<sup>137</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 349.

#### 4.2.3.2 *Verkrijging bij overlijden en bij leven*

Bij het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling kan bij het neutraliteitsbeginsel worden gedacht aan het onderscheid tussen een verkrijging bij overlijden en een verkrijging bij leven. De voortzettingstermijn bedroeg voor 2002 voor een verkrijging bij leven tien jaar.<sup>138</sup> Hierdoor is het mogelijk dat belastingplichtigen geen schenking laten plaatsvinden en pas gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling op het moment van overlijden. Dit kan zorgen voor een versturende werking van het neutraliteitsbeginsel. Het kan ook economisch niet wenselijk zijn, omdat dan gestimuleerd wordt om te wachten op een overdracht bij overlijden.<sup>139</sup> Sinds 2002 bedraagt de termijn van het voortzettingsvereiste bij zowel een verkrijging krachtens erfrecht als een verkrijging krachtens schenking vijf jaar.<sup>140</sup> Hierdoor is mijns inziens voldaan aan het neutraliteitsbeginsel door de twee verkrijgingen in de huidige wetgeving een gelijke behandeling te geven. Het ontbreken van een onderscheid zorgt voor rationele keuzes van belastingplichtigen en het wegnemen van de versturende werking van het neutraliteitsbeginsel. Wel kan alsnog een versturende werking optreden wanneer belastingplichtigen wachten tot het moment van overlijden voor een overdracht van het ondernemingsvermogen. Het wachten tot de gebeurtenis waarin de erflater overlijdt, kan veroorzaakt worden doordat een schenking niet mogelijk of niet wenselijk is voor de belastingplichtige.<sup>141</sup>

#### 4.2.3.3 *Verschillende verkrijgers*

Bij het neutraliteitsbeginsel kan worden gedacht aan het onderscheid tussen verschillende verkrijgers. Bij een verschil kan gedacht worden aan een verkrijging binnen de familiesfeer en een verkrijging buiten de familiesfeer. Dit onderscheid zou bij het voortzettingsvereiste zo min mogelijk naar voren moeten komen om te zorgen voor een niet-verstorende werking van het neutraliteitsbeginsel. Het gedrag van de schenker of erflater zou bij het kiezen van de verkrijger bij de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling niet beïnvloed mogen worden. Tigelaar-Klootwijk merkt op dat de bedrijfsopvolgingsregeling alleen toegankelijk is voor verkrijgers van

---

<sup>138</sup> *Kamerstukken II* 1995/96, 24 428, nr. 3, p. 14.

<sup>139</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 35-36.

<sup>140</sup> *Kamerstukken II* 2001/02, 27 789, nr. 1, p. 34.

<sup>141</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 321.

ondernemingsvermogen bij een overdracht krachtens erfrecht of schenking.<sup>142</sup> De mogelijkheid bestaat dat de schenker of erflater kiest voor een verkrijger in de familiesfeer en de onderneming niet vervreemdt aan een derde. Een verstoring van het neutraliteitsbeginsel wordt bereikt wanneer de erflater of schenker kiest voor een minder gekwalificeerd familielid en deze keuze niet was gemaakt zonder het bestaan van de bedrijfsopvolgingsregeling.<sup>143</sup> Het voortzettingsvereiste kan een oplossing bieden voor deze verstoring en de bewerkstelling van een reële bedrijfsopvolging. Doordat de verkregen onderneming gedurende ten minste vijf jaar dient te worden voortgezet, kan dit er voor zorgen dat de erflater of schenker toch voor de meer gekwalificeerde derde kiest.

## 4.5 Deelconclusie/aanbeveling

### 4.5.1 Deelconclusie

Om een antwoord op de derde en vierde deelvraag te verkrijgen, is in dit hoofdstuk het voortzettingsvereiste in de SW 1956 onderzocht aan de hand van de voor dit onderzoek relevante rechtsbeginselen van het belastingrecht. Hierbij zijn knelpunten van het voortzettingsvereiste in de inkomstenbelasting sfeer getoetst aan de hand van het doeltreffendheidsbeginsel, het doelmatigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Volgens de wetgever is de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te bewerkstelligen. Met toepassing van de bedrijfsopvolging kunnen liquiditeitsproblemen worden voorkomen door de ruime voorwaardelijke vrijstelling die de faciliteit bewerkstelligd.

Het doeltreffendheidsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen faciliteert. Het wordt mijns inziens doeltreffend bevonden dat een voortzettingsvereiste wordt gesteld aan de bedrijfsopvolgingsregeling. Wanneer het voortzettingsvereiste ontbreekt om de verkrijging voort te zetten, kan dit mogelijk misbruik van de faciliteit in de hand werken. Deze mogelijkheid tot misbruik is voor de wetgever een reden om de belastingplichtige niet vrij te stellen van

---

<sup>142</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 324.

<sup>143</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 325.

belastingheffing.<sup>144</sup> De termijn van het voortzettingsvereiste bedraagt voor zowel een overdracht bij leven als een overdracht bij overlijden vijf jaar. Enerzijds kan een kortere termijn mijns inziens leiden tot misbruik van de faciliteit. Anderzijds kan een onbeperkte termijn leiden tot een versturende werking van de bedrijfsopvolgingsregeling doordat verkrijgers zich gedwongen voelen om de onderneming voort te blijven zetten.<sup>145</sup>

Het doelmatigheidsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving leidt tot een gunstige verhouding van de baten en de lasten. Een gunstige verhouding is bereikt wanneer tegen zo laag mogelijke lasten het doel<sup>146</sup> van de faciliteit wordt bereikt met behulp van het voortzettingsvereiste. Zonder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling zou een gebrek aan liquide middelen leiden tot een probleem bij de overdracht van de onderneming. Met de aanwezigheid van een liquiditeitsprobleem wordt het doel van de regeling om de continuïteit van de onderneming te bewerkstelligen bereikt. De bedrijfsopvolgingsregeling toetst niet op het aanwezig zijn van een liquiditeitsprobleem bij de onderneming. De bedrijfsopvolgingsregeling zou hierdoor niet voldoen aan het doelmatigheidsbeginsel. Daarnaast is het voor zover mij bekend niet duidelijk of de lasten van de controle van het voortzettingsvereiste zodanig laag zijn dat het doel van de faciliteit wordt bereikt en geen versturende werking heeft. Tot slot kan de navorderingstermijn van vijf jaar leiden tot een versturende werking van het doelmatigheidsbeginsel door de onzekerheid voor de verkrijger.

Het neutraliteitsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving of het in verhouding met het gedrag van belastingplichtigen is. Wanneer de faciliteit zorgt voor irrationele keuzes van belastingplichtigen wordt niet voldaan aan het neutraliteitsbeginsel. In beginsel wordt bij het voortzettingsvereiste geen onderscheid gemaakt bij de verkrijging bij overlijden en bij leven.<sup>147</sup> Het ontbreken van een onderscheid zorgt voor rationele keuzes van belastingplichtigen en het wegnemen van de versturende werking van het neutraliteitsbeginsel. Wel kan alsnog een versturende werking optreden wanneer

---

<sup>144</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 46-47.

<sup>145</sup> M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU 2011, p. 293.

<sup>146</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. F, p.8.

<sup>147</sup> *Kamerstukken II* 2001/02, 27 789, nr. 1, p. 34.

belastingplichtigen wachten tot het moment van overlijden voor een overdracht doordat een schenking niet mogelijk of niet wenselijk is.<sup>148</sup>

#### 4.5.2 Aanbeveling

Op basis van bovenstaande bevindingen aan de hand van de voor dit onderzoek relevante toetsingscriteria beveel ik de wetgever aan om het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956 te behouden. Wel is door de ruime omvang van de vrijstelling een langere voortzettingstermijn te weten van tien jaar geboden. Tezamen met de verlenging van de huidige voortzettingstermijn van vijf jaar kunnen andere inhoudelijke eisen voor het voortzettingsvereiste worden opgenomen. Met de wijziging van de inhoudelijke eisen voor het voortzettingsvereiste kan de versturende werking door de langere voortzettingstermijn voor de rechtsbeginselen worden beperkt.

Daarnaast is het wenselijk om de verkoop of verhuur van (een gedeelte van) de verkregen onderneming mogelijk te maken indien sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Het zou kunnen leiden tot een efficiëntere voortzetting van de verkregen onderneming. Daarnaast is bij de (gedeeltelijke) verhuur van de verkregen onderneming geen sprake van een staking. Mijns inziens dient de SW 1956 het stakingsbegrip uit de Wet IB 2001 te volgen in deze situatie. Wanneer de verkrijger ondernemer<sup>149</sup> blijft, zou hij een reële bedrijfsopvolger kunnen zijn.

Tot slot beveel ik aan dat de wijziging van een medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, van de verkrijger mogelijk moet zijn. Naar mijn mening kan de overgang van een medegerechtigdheid gezien worden als een reële bedrijfsopvolging. De medegerechtigdheid wordt opgewaardeerd naar ondernemerschap.<sup>150</sup> Het aangaan van een samenwerkingsverband moet naar mijn mening ook mogelijk zijn wanneer sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Wanneer deze gebeurtenis niet in strijd is met het voortzettingsvereiste kunnen liquiditeitsproblemen worden voorkomen. Het ontstaan van liquiditeitsproblemen is in strijd met de ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling.

---

<sup>148</sup> Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 321.

<sup>149</sup> In de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

<sup>150</sup> A.M.A. de Beer, 'Ondernemingsvermogen voor de BOR-AB: enkele knelpunten', *WFR* 2015/1319, p. 9.



## 5. Conclusie/samenvatting

### 5.1 Samenvatting

In deze scriptie is onderzocht of het huidige voortzettingsvereiste in de SW 1956 voldoet aan de voor dit onderzoek relevante criteria. Hierbij is onderzocht of knelpunten in de IB-ondernemings sfeer zich voordoen als gevolg van het voortzettingsvereiste in de SW 1956. Dit hoofdstuk bevat een samenvatting van het onderzoek en een beantwoording van de centrale probleemstelling: *“Voldoet het voortzettingsvereiste in de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 aan de voor dit onderzoek relevante beginselen van het belastingrecht, en zo nee kunnen dan aanbevelingen worden gedaan?”*

#### 5.1.1 De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956

In art. 35b SW 1956 wordt de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling toegelicht. Het ondernemingsvermogen dat kwalificeert voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling is beschreven in art. 35c SW 1956. In art. 35d SW 1956 worden de begrippen erflater en schenker toegelicht om te kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Daarnaast wordt de zogenoemde bezitseis toegelicht voor zowel de erflater en schenker, welke respectievelijk één en vijf jaar is. De bezitseis voor de erflater is opgenomen in de wetgeving om de omzetting van belast vermogen in onbelast vermogen bij voorzienbaar overlijden te voorkomen.<sup>151</sup>

#### 5.1.2 Het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling

De verkrijger van het ondernemingsvermogen moet de onderneming ten minste vijf jaar voortzetten voor de toepassing van de voorwaardelijke bedrijfsopvolgingsregeling. Met dit voortzettingsvereiste wordt door de wetgever beoogd reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.<sup>152</sup> Bij het voldoen aan de eis van vijf jaar wordt de faciliteit voor de verkrijger onvoorwaardelijk. Wanneer niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan, wordt de faciliteit naar rato ingetrokken. In art. 35e SW 1956 worden handelingen beschreven waarbij niet is voldaan aan het voortzettingsvereiste. Wanneer een van de zogenoemde handelingen zich voortdoet, dient binnen

---

<sup>151</sup> MvT, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 5.

<sup>152</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. F, p. 8.

acht maanden aangifte te worden door de verkrijger.<sup>153</sup> Op de verkrijger rust de bewijslast voor het al dan niet voldoen aan het voortzettingsvereiste.<sup>154</sup> Wanneer de verkrijger ophoudt uit de onderneming<sup>155</sup> winst te genieten, is dit een handeling in strijd met het voortzettingsvereiste.<sup>156</sup> Het begrip ophouden winst te genieten volgt in beginsel het stakingsbegrip uit de inkomstenbelasting.<sup>157</sup> Op de gebeurtenissen in strijd met het voortzettingsvereiste zijn uitzonderingen toegelicht in art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

### **5.1.3 Toetsing van het voortzettingsvereiste**

Het voortzettingsvereiste in de SW 1956 is onderzocht aan de hand van de voor dit onderzoek relevante criteria. Hierbij worden mogelijke knelpunten van het voortzettingsvereiste aan de hand van doeltreffendheid, doelmatigheid en neutraliteit getoetst. Het doel van het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling is volgens de wetgever om uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen te bewerkstelligen.<sup>158</sup> Met toepassing van de bedrijfsopvolging kunnen liquiditeitsproblemen worden voorkomen door de ruime voorwaardelijke vrijstelling die de faciliteit bewerkstelligd.

Het doeltreffendheidsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen faciliteert. Het wordt mijns inziens doeltreffend bevonden dat een voortzettingsvereiste wordt gesteld aan de bedrijfsopvolgingsregeling. Wanneer het voortzettingsvereiste ontbreekt om de verkrijging voort te zetten, kan dit mogelijk misbruik van de faciliteit in de hand werken.

Het doelmatigheidsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving leidt tot een gunstige verhouding van de baten en de lasten. Met het aanwezig zijn van een liquiditeitsprobleem wordt het doel van de faciliteit om de continuïteit van de onderneming te bewerkstelligen bereikt. De bedrijfsopvolgingsregeling toetst niet op het aanwezig zijn van een liquiditeitsprobleem bij de onderneming. Daarnaast is het mijns inziens niet

---

<sup>153</sup> Art. 35e lid 5 SW 1956.

<sup>154</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 26.

<sup>155</sup> In de zin van art. 3.3 Wet IB 2001.

<sup>156</sup> Art. 35e lid 1 onderdeel a SW 1956

<sup>157</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 46.

<sup>158</sup> *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. F, p. 8.

bekend of de lasten van de controle van het voortzettingsvereiste zo laag mogelijk zijn om het doel van de faciliteit te bereiken en geen verstorende werking te hebben voor het beginsel. Tot slot kan de navorderingstermijn van vijf jaar leiden tot een verstorende werking van het doelmatigheidsbeginsel door de onzekerheid voor de verkrijger.

Het neutraliteitsbeginsel toetst of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige wetgeving of het in verhouding met het gedrag van belastingplichtigen is. In beginsel wordt bij het voortzettingsvereiste geen onderscheid gemaakt bij de verkrijging bij overlijden en bij leven. Het ontbreken van een onderscheid zorgt voor rationele keuzes van belastingplichtigen en het wegnemen van de verstorende werking van het neutraliteitsbeginsel.

## **5.2 Beantwoording probleemstelling**

Op basis van de bevindingen die zijn gevonden in dit onderzoek aan de hand van de relevante beginselen van het belastingrecht beveel ik de wetgever aan om het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956 te behouden. Toch voldoet naar mijn mening het huidige voortzettingsvereiste in de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 niet aan de rechtsbeginselen. Naar aanleiding van mijn bevindingen kan ik een aantal aanbevelingen voor het voortzettingsvereiste doen. Zo is door de ruime omvang van de vrijstelling een langere voortzettingstermijn van tien jaar geboden. Tezamen met de verlenging van de huidige voortzettingstermijn van vijf jaar kunnen andere inhoudelijke eisen voor het voortzettingsvereiste worden opgenomen. Met de wijziging van de inhoudelijke eisen voor het voortzettingsvereiste kan de verstorende werking voor de rechtsbeginselen worden beperkt.

Naar mijn mening is het wenselijk om de verkoop of verhuur van (een gedeelte van) de verkregen onderneming mogelijk te maken indien een reële bedrijfsopvolging plaatsvindt. Dit zou kunnen leiden tot een efficiëntere voortzetting door de verkrijger van de verkregen onderneming. Daarnaast is bij de (gedeeltelijke) verhuur van de verkregen onderneming geen sprake van een staking. Mijns inziens dient de SW 1956 het stakingsbegrip uit de Wet IB 2001 te volgen in deze

situatie. Wanneer de verkrijger ondernemer<sup>159</sup> blijft, zou hij een reële bedrijfsopvolger kunnen zijn.

Daarnaast beveel ik aan dat de wijziging van een medegerechtigdheid, of een gedeelte daarvan, van de verkrijger mogelijk moet zijn. Naar mijn mening kan de overgang van een medegerechtigdheid gezien worden als een reële bedrijfsopvolging. Het aangaan van een samenwerkingsverband moet naar mijn mening ook mogelijk zijn wanneer sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Liquiditeitsproblemen kunnen worden voorkomen bij het implementeren van deze aanbeveling in de wetgeving. Het ontstaan van liquiditeitsproblemen is in strijd met de ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling.

### **5.3 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek**

Naar mijn mening is niet bekend of de lasten van de controle van het voortzettingsvereiste zo laag mogelijk zijn om het doel van de faciliteit te bereiken en geen verstorende werking te hebben voor het doelmatigheidsbeginsel. Daarnaast is ook niet naar voren gekomen wat de maatschappelijke baten zijn van het hebben van een voortzettingstermijn van vijf jaar. Een aanbeveling voor vervolgonderzoek is dan ook om onderzoek te doen naar de verhouding van de lasten van de controle van het voortzettingsvereiste en de maatschappelijke baten die het voortzettingsvereiste oplevert.

Daarnaast is bekend dat in meer dan 90 procent van de verkrijgingen, waarbij de faciliteit wordt toegepast, aan de termijn van het voortzettingsvereiste voldaan wordt.<sup>160</sup> Hoeveel procent van de verkrijgingen de voortzetter na deze termijn de verkregen onderneming staakt of het aanmerkelijk belang vervreemdt is niet bekend. Een andere aanbeveling voor vervolgonderzoek is dan ook om te onderzoeken hoeveel stakingen en vervreemdingen plaatsvinden na het verlopen van de voortzettingstermijn. Tot slot zijn in dit onderzoek alleen de mogelijke knelpunten van het voortzettingsvereiste in de IB-ondernemings sfeer getoetst aan de relevante criteria. Het spreekt voor zich dat vervolgonderzoek ook de eventuele knelpunten van het voortzettingsvereiste in de aanmerkelijkbelang sfeer toetst.

---

<sup>159</sup> In de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

<sup>160</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 41.

## Literatuurlijst

### Boeken

#### **Franken 2016**

R.H.A. Franken, *Compendium bedrijfsopvolging*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

#### **Heithuis 2015**

E.J.W. Heithuis, *Bedrijfsopvolging voor de IB-ondernemer en DGA in 2010*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

#### **Heithuis, Kavelaars & Schuver 2016**

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting: Inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing* (Fiscale Studieserie nr. 35), Deventer: Wolters Kluwer, 2016.

#### **Hoeve & van Gorkom 2005**

H. Hoeve & P. Van Gorkom, *Fiscaal actueel: Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de sfeer van successie- en schenkingsrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2005.

#### **Hoogeveen 2004**

M.J. Hoogeveen, *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED: Fiscale brochure, Deventer: Kluwer 2004.

#### **Hoogeveen 2011**

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

#### **Kavelaars & Hageman 2019**

P. Kavelaars & E.P. Hageman, *Fiscale geschriften 33 – Bedrijfsopvolging en aanmerkelijk belang*, Den Haag: Sdu 2019.

**Van Kempen e.a. 2017**

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

**Lubbers, Meusse & Smeets 2018**

A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen & M.H.M. Smeets, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, FED (Fiscale studiereserie nr. 32), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

**Smit & Stevens 2016**

R.C. de Smit & L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht: Voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

**Sonneveldt 2018**

F. Sonneveldt, *Wegwijsserie – Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu 2018.

**Tigelaar-Klootwijk 2013**

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen – Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Deventer: Kluwer 2013.

Artikelen**De Beer 2016**

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

**De Beer 2009**

A.M.A. de Beer, 'Enkele kanttekeningen bij de herziene bedrijfsopvolgingsregeling voor aanmerkelijkbelangaandelen', *WFR* 2009/1303.

**De Beer 2010**

A.M.A. de Beer, '(Ir)reële bedrijfsopvolgingen', *WFR* 2010/1241.

**De Beer 2015**

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

**De Beer & Hoogeveen 2018**

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

**Hoogwout 2011**

T.C. Hoogwout, 'Herzien beleidsbesluit bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet', *FTV* 2011/5-23, p. 7.

**Jansen 2005**

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

**Stevens 2010**

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

**De Wijkerslooth-Lhoëst 2009**

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

## **Jurisprudentielijst**

### Parlementaire stukken

*Kamerstukken II* 1954/55, 915, nr. 2.  
*Kamerstukken II* 1954/55, 915, nr. 10.  
*Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 9.  
*Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 24.  
*Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 3.  
*Kamerstukken II* 1983/84, 18 226, nr. 5.  
*Kamerstukken II* 1995/96, 24 428, nr. 3.  
*Kamerstukken II* 1997/98, 25 688, nr. 3.  
*Kamerstukken II* 2001/02, 27 789, nr. 1.  
*Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, nr. 3.  
*Kamerstukken II* 2001/02, 27 789, nr. 1.  
*Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 58.  
*Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3.  
*Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9.  
*Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 79.  
*Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. D.  
*Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 10.  
*Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13.  
*Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. F.  
*Stb.* 1995, 660.

### Besluiten

Besluit 17 maart 2013, nr. BLKB2012/12211M, *Stcrt.* 2012, 2175.  
Besluit 9 maart 2018, nr. 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751.

### Rechtbanken

Rb. Gelderland 08 mei 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:3088, *NTFR* 2014/2278 m. nt. L. Bergman  
Rb. Den Haag 21 januari 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:4708, *V-N* 2016/39.21.



### Gerechtshoven

Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2016, ECLI:NL:RBGEL:2014:3102, *V-N* 2016/30.1.3.

Hof 's-Hertogenbosch 31 augustus 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:3654, *V-N* 2018/62.1.4.

### Hoge Raad

HR 10 januari 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0698, *BNB* 1960/123.

HR 19 maart 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BK4523, *BNB* 2010/213, m. nt. P.H.J. Essers.

HR 27 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:99, *V-N* 2017/229.

HR 30 mei 2018, ECLI:NL:PHR:2018:615, *V-N* 2018/35.18.