



Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

DE BEDRIJFSOPVOLGINGSREGELING

Een evaluatie van de uitbreiding van de bedrijfsopvolgingsregeling
schenk- en erfbelasting voor familiebedrijven

Naam: Jules van Nieuwenhuijzen

Studentnummer: 604854

Datum definitieve versie: 29-08-2024

Begeleider: drs. A.W. de Beer

Tweede beoordelaar: Mr. T.C. Hoogwout

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.1 Inleiding	3
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Afbakening	5
1.4 Doelstelling en opzet van het onderzoek	5
Hoofdstuk 2: De bedrijfsopvolgingsregeling	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Doelstelling van de BOR	6
2.2.1 Waarom is de BOR ingevoerd?	6
2.2.2 Voor welke bedrijfsopvolgingen is de BOR bedoeld?	6
2.3 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten tot 2010	7
2.4 De BOR vanaf 2010	8
2.4.1 De voorwaardelijke vrijstelling	8
2.4.2 Kwalificerend ondernemingsvermogen	9
2.6 Voortzettingseis	11
2.6.1 IB-onderneming of medegerechtigdheid	11
2.6.2 Aanmerkelijk belang	12
2.6.3 Onroerende zaken	12
2.7 Deelconclusie	12
Hoofdstuk 3 Impact van amendement 11 op de BOR en op de economie	14
3.1 Inleiding	14
3.2 Inhoud van het amendement	14
3.2.1 Vervallen minimumvoorwaarde van 0,5%	14
3.2.2 Wijziging vrijstellingspercentage	15
3.2.3 Wijziging in de toepassing van de BOR	15
3.3 Kritiek op het amendement	16
3.3.1 Het artikel in het NRC en de daaropvolgende Kamervragen	17
3.3.2 Kritiek vanuit de wetenschap	18
3.3.3 Staatssteun	18
3.4 Belang van het familiebedrijf	19
3.5 De impact van bedrijfsopvolgingsregelingen op de economische stabiliteit en continuïteit van familiebedrijven	20
3.6 Deelconclusie	21
Hoofdstuk 4 Toetsing van amendement 11 aan het gelijkheidsbeginsel	22
4.1 Inleiding	22
4.2 Het gelijkheidsbeginsel op hoofdlijnen	22
4.3 Ongelijke behandeling door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit	22
4.4 Toetsing maatregelen 2 en 3 in amendement nr. 11 aan het gelijkheidsbeginsel	23
4.4.2 Toetsing van maatregel 3 aan het gelijkheidsbeginsel	24
4.5 Deelconclusie	25

Hoofdstuk 5 Alternatieven voor de BOR	26
5.1 <i>Inleiding</i>	26
5.2 <i>Reële bedrijfsopvolging</i>	26
5.2.1 Definitie reële bedrijfsopvolging.....	26
5.3 <i>Reëel ondernemerschap</i>	27
5.4.1 Verlaging van het minimumbelang voor indirect aanmerkelijk belang	28
5.4.2 Toepassing op belangen met een minimale waarde.....	28
5.4.3 Aanpassing bezits- en voortzettingstermijn.....	29
5.5 <i>Deelconclusie</i>	30
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	32
Literatuurlijst	35

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

‘Deelt u de mening dat personen die minder dan 0,5% van de aandelen van een bedrijf in bezit hebben, de facto (zeer) kleine beleggers zijn in een bedrijf in plaats van dragende ondernemers, en dat het praktisch is uitgesloten dat de continuïteit van het bedrijf in gevaar komt door aan hen relateerde belastingverplichtingen?’¹ Deze vraag werd gesteld door het lid Sneller van D66 naar aanleiding van amendement 11, ingediend in de nacht van 26 op 27 oktober 2023 door leden Inge van Dijk (CDA) en Silvio Erkens (VVD). Dit amendement zal namelijk zorgen voor de uitbreiding van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) voor een kleine groep familiebedrijven, terwijl het kabinet juist een versoering van de BOR wilde. De BOR in de schenk- en erfbelasting is een belangrijke faciliteit, die is bedoeld om de bedrijfscontinuïteit niet met belastingheffing te hinderen of in gevaar te brengen. De BOR is een onderwerp dat de laatste jaren veel discussie oproept. Aanleiding daarvoor is met name het oneigenlijk gebruik van de regeling en het oplossen van knelpunten bij reële bedrijfsopvolgingen. In 2022 is er door het CPB een evaluatie geschreven over fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht. De conclusie van die evaluatie was onder andere dat er in veel gevallen voldoende privémiddelen aanwezig zijn om de schenk- of erfbelasting direct te kunnen betalen en dat eventueel overwogen zou kunnen worden om de vrijstelling van schenk- en erfbelasting te laten vervallen en de BOR te vervangen voor een betalingsregeling.

Amendement 11 zal zorgen voor een verruiming van de zogenoemde verwateringsregeling in de BOR en in de doorschuifregeling van een aanmerkelijk belang. De verwateringsregeling houdt in dat de BOR kan worden benut voor een indirect belang dat minder dan 5% maar ten minste 0,5% van het geplaatste kapitaal bedraagt en uitsluitend is verwaterd door vererving, overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of schenking.² Het ingediende amendement zorgt per 1 januari 2025 voor een uitbreiding van deze regeling. Daarin staat namelijk: ‘De voorwaarde van het minimum van 0,5%, bedoeld in de eerste zin, onderdeel b, geldt niet als de verkrijger van vermogensbestanddelen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, een bloedverwant in de neergaande lijn is van een van de rechtsvoorgangers, bedoeld in de eerste zin, onderdeel b, onder 1^o.’³ Dat houdt in dat de minimumvoorwaarde van 0,5% niet geldt als de persoon die de bezittingen verkrijgt een directe afstammeling is van een van de vorige eigenaren.

Deze wetswijziging kreeg veel kritiek. Het NRC schreef onder andere dat ambtenaren en Staatssecretaris Van Rij tegenstanders van dit amendement waren en dat Kamerleden zich niet bewust waren van de reikwijdte van dit amendement. Een lobby van onder meer Bavaria zou geleid hebben tot deze zeer lucratieve belastingkorting.⁴ Later werden er ook Kamervragen over gesteld.⁵

¹ *Antwoord op vragen van het Lid Sneller (D66) over belastingvoordelen voor bedrijven.*

² Artikel 35c lid 5 Successiewet 1956

³ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11, p.2 en 3.

⁴ Carola Houtekamer, Merijn Rengers, ‘Zo. Nu eerst een belastingvoordeel. Hoe de Bavaria-familie het uitstekend voor zichzelf regelde’, NRC, 8 februari 2024.

⁵ *Antwoord op vragen van het Lid sneller (D66) over belastingvoordelen voor bedrijven.*

De CEO van Bavaria, de heer P. van Swinkels, heeft juist gepleit voor fiscale voordelen voor alle familiebedrijven. Hij stelt onder andere: “De regeling voor overdracht kost de Staat 400 miljoen euro per jaar – 0,1 procent van rijksbegroting- maar levert 115 miljard euro toegevoegde waarde op.”⁶ Ook in het radioprogramma Sven op 1 laat de heer P. Van Swinkels weten voorstander te zijn van een ruimhartige BOR. Hij zegt onder andere dat ondernemingsvermogen in de onderneming moet blijven, zodat daarmee geïnvesteerd kan worden in duurzaamheid. Ook benoemt hij het vestigingsklimaat en de handelsbalans van Nederland. Hij stelt namelijk dat er naar andere landen wordt gekeken op het moment dat de continuïteit van het familiebedrijf in gevaar komt. Dit zou kunnen zorgen voor een negatieve handelsbalans. Hiermee is duidelijk dat de meningen over de uitbreiding van de regeling per 1 januari 2025 verdeeld zijn.

Er is dus al veel over de BOR geschreven. Toch denk ik dat dit een uiterst relevant onderwerp is, aangezien deze fiscale regeling een grote impact heeft op de samenleving, economie en rechtvaardigheid.

1.2 Probleemstelling

Deze scriptie onderzoekt of er argumenten zijn voor de toekomstige uitbreiding van de BOR zoals vastgelegd in artikel 35c lid 5 van de Successiewet. Vervolgens wordt onderzocht of deze uitbreiding in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel.

De volgende hoofdvraag wordt in deze scriptie behandeld:

Op basis van welke argumenten zal de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling in artikel 35c lid 5 Successiewet plaatsvinden en in hoeverre is dit verenigbaar met het gelijkheidsbeginsel?

Deze scriptie neemt allereerst de BOR onder de loep. Vervolgens wordt gekeken naar de wijzigingen die zullen worden doorgevoerd in deze regeling als gevolg van het amendement tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024. Daarna wordt onderzocht in hoeverre er sprake is van economische voordelen door de uitbreiding van de BOR voor familiebedrijven. Daarna zal er specifiek worden gekeken of de uitbreiding van deze regeling in lijn is met het gelijkheidsbeginsel. Tot slot worden er alternatieven voor deze uitbreiding van de BOR besproken en zullen deze alternatieven geanalyseerd worden op hun verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel.

Om de hoofdvraag te beantwoorden, zullen de volgende deelvragen beantwoord worden:

- Wat houdt de bedrijfsopvolgingsregeling in?
- Welke veranderingen zullen worden doorgevoerd in de bedrijfsopvolgingsregeling als gevolg van het amendement tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024?
- In hoeverre is sprake van economische voordelen door de uitbreiding van de bedrijfsopvolgingsregeling voor familiebedrijven?
- In hoeverre is de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling voor vermogende familiebedrijven in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel?
- Welke alternatieven zijn er en in hoeverre voldoen deze aan het gelijkheidsbeginsel?

⁶ J. Blom, ‘Ophef door fiscale steun via de BOR aan rijke familiebedrijven’, Accountantweek, 9 februari 2024.

1.3 Afbakening

In Nederland zijn er niet alleen bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956. Ook in de Wet Inkomstenbelasting 2001 zijn bedrijfsopvolgingsfaciliteiten getroffen, die voorkomen dat bij opvolging de continuïteit van de onderneming in gevaar komt door de heffing van inkomstenbelasting. De uitbreiding van de verwateringsregeling heeft ook betrekking op de doorschuifregeling in de Wet Inkomstenbelasting 2001. Om te voorkomen dat het onderzoek te breed wordt, beperk ik mij tot de Successiewet. De Wet Inkomstenbelasting 2001 blijft buiten beschouwing.

1.4 Doelstelling en opzet van het onderzoek

Om de hoofdvraag te beantwoorden, worden eerst de vijf deelvragen uitgewerkt alvorens een conclusie wordt getrokken. Allereerst zal gekeken worden naar de historische ontwikkeling van de regeling, de definitie en doelstellingen van de BOR en zal ingegaan worden op de bezits- en voortzettingseis van de BOR.

In hoofdstuk 3 wordt het desbetreffende amendement besproken en de impact daarvan. Ook zal gekeken worden naar de motieven achter dit amendement. Bovendien zal gekeken worden naar de economische voordelen van de uitbreiding van de BOR voor familiebedrijven.

In hoofdstuk 4 wordt het gelijkheidsbeginsel onder de loep worden genomen en zal ook geanalyseerd worden in hoeverre de uitbreiding van de BOR in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

In hoofdstuk 5 zullen alternatieven voor de uitbreiding van de BOR voor oude familiebedrijven aangedragen worden. Er zal gekeken worden naar de praktische toepasbaarheid en voor- en nadelen van deze alternatieven. Ook worden deze alternatieven getoetst aan het gelijkheidsbeginsel.

In hoofdstuk 6 wordt een samenvatting worden gegeven van de bevindingen en zal een conclusie getrokken worden over de onderzoeksvraag.

Hoofdstuk 2: De bedrijfsopvolgingsregeling

2.1 Inleiding

Om de wijzigingen als gevolg van het amendement tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 goed te begrijpen, is het essentieel eerst de inhoud van de BOR te onderzoeken. Amendement 11 zal enkele belangrijke wijzigingen aanbrengen in de BOR. Het zal onder andere de 0,5%-eis voor bloedverwanten in de neergaande lijn verwijderen. Er zal in dit hoofdstuk voornamelijk ingegaan worden op de BOR in het algemeen. Hoe is de regeling ontstaan? Wat zijn de doelstellingen van de BOR? Wat houden de bezits- en voortzettingseis in? Na het beantwoorden van deze vragen, volgt er een antwoord op de eerste deelvraag.

De eerste deelvraag luidt: *Wat houdt de bedrijfsopvolgingsregeling in?*

2.2 Doelstelling van de BOR

Voor een heldere toepassing van het gelijkheidsbeginsel is het van belang om de doelstelling van de BOR goed te begrijpen. Om deze doelstelling duidelijk te maken, zal ik ingaan op twee essentiële vragen:

- Waarom is de BOR ingevoerd en
- Voor welke bedrijfsopvolgingen is de BOR bedoeld?

2.2.1 Waarom is de BOR ingevoerd?

De faciliteiten voor de schenk- en erfbelasting zijn specifiek ontworpen om fiscale problemen bij een bedrijfsopvolging te voorkomen. In de Memorie van Toelichting bij de invoering van de voormalige Uitstel- en Kwijtscheldingsfaciliteit voor het schenkings- en successierecht in 1998 wordt dit uitgangspunt als volgt beschreven:

'Vanuit het algemeen sociaaleconomisch belang is het onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit. Het is om dezelfde reden onwenselijk dat een ondernemer in situaties waarin het maatschappelijk gebruikelijk is uit te treden, zijn onderneming staakt in plaats van overdraagt aan een of meer opvolgers'.⁷

Aangezien de huidige vrijstelling in de Successiewet 1956 de kwijtscheldingsfaciliteit heeft vervangen, is de motivatie voor deze vrijstelling grotendeels gelijk aan de regeling zoals hierboven beschreven.⁸

2.2.2 Voor welke bedrijfsopvolgingen is de BOR bedoeld?

De BOR is specifiek ontworpen om de overdracht van reële ondernemingen te faciliteren. In de modernisering van de Successiewet 1956 is de nadruk gelegd op het eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger maken van de regeling. De wetgeving richt zich op het ondersteunen van reële bedrijfsoverdrachten, waarbij gedetailleerde regelgeving

⁷ [Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3](#), blz. 2, V-N 1997, blz. 4020.

⁸ Brief Ministerie van Financiën 5 juni 2001, VVDB2001/370, Kabinetsstandpunt herziening 5W 1956, § 233, V-N 2001/333, blz. 3553 en [Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, V-N 2001/49.5, blz. 5110-5111](#).

onvermijdelijk is om niet reële overdrachten uit te sluiten. Eén van de maatregelen was bijvoorbeeld het invoeren van de bezitstermijn van één jaar voor bedrijfsopvolgingen bij overlijden, om belastingontwijking te voorkomen. Met deze aanpassingen is de BOR bedoeld om de overdracht van reële, economische actieve bedrijven binnen families of aan nieuwe ondernemers te ondersteunen.⁹

2.3 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten tot 2010

De oorsprong van de BOR terug naar de Invorderingswet van 1845. In deze wet was een bepaling opgenomen die kwijtschelding van belasting en uitstel van betaling mogelijk maakte bij de schenking of vererving van ondernemingsvermogen.

Tot 1 januari 2002 kende de BOR zes verschillende faciliteiten die bedoeld waren om de overdracht van ondernemingsvermogen fiscaal gunstig te regelen.

Allereerst waren er drie kwijtscheldingsregelingen die effectief neerkwamen op vrijstellingen van schenk- en erfbelasting.

- Ten eerste was er de voorwaardelijke kwijtschelding voor bijvoorbeeld quota en vergunningen, waarbij het recht voor 100% werd kwijtgescholden.^{10,11}
- Daarnaast gold een soortgelijke kwijtschelding voor het verschil tussen de waarde van gronden in economische verkeer en in verpachte staat.¹²
- Tot slot was er kwijtschelding van 25% van successierecht op overig verkregen ondernemingsvermogen.¹³

Naast deze kwijtscheldingen bestonden er ook drie uitstelregelingen.

- Ten eerste was er uitstel van betaling gekoppeld aan voorwaardelijke kwijtschelding van schenkings- en successierecht, waarbij het uitstel voor betaling van het verschuldigde recht onlosmakelijk verbonden was met de voorwaarden voor kwijtschelding.¹⁴
- Vervolgens kon het restant aan schenkings- of successierecht na voorwaardelijke kwijtschelding tien jaar lang renteloos worden uitgesteld, waarbij het bedrag in tien jaarlijkse termijnen moest worden voldaan.¹⁵
- Tot slot gold een vergelijkbare renteloze uitstelregeling voor successierecht op vorderingen van medeverkrijgers die zelf ook ondernemingsvermogen hadden verkregen, weer in tien jaarlijkse termijnen.¹⁶

⁹ MvT, [Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3](#), p. 4-5.

¹⁰ Art. 26 lid 4 IW 1990 (oud) en art. 6a Uitv.reg. IW 1990 (oud).

¹¹ Tot 1998 werd in de uitvoerende sfeer de waarde van melk- en mestquota voor de heffing van schenkings- en successierecht reeds op nihil gezet. In de jaren 1998 t/m 2001 is hier dus een wettelijke basis voor. Om redenen van gelijkheid heeft de wetgever in 1998 bovendien uitvoering gegeven aan een motie van Vreugdenhil/Smits waarin werd verzocht visquota voor de heffing van schenkings- successierecht hetzelfde te behandelen als melk- en mestquota. Kamerstukken 111993194, 23 400, IXB, nr. 12.

¹² Art. 26 lid 4 IW 1990 (oud) en art. 6a Uitv.reg. IW 1990 (oud).

¹³ Art. 26 lid 4 IW 1990 (oud) en art. 6a Uitv.reg. IW 1990 (oud).

¹⁴ Art. 26 lid 4 IW 1990 (oud) en art. 6a Uitv.reg. IW 1990 (oud).

¹⁵ Art. 25 lid 11 IW 1990 (oud) en art. 6a Uitv.reg. IW 1990 (oud).

¹⁶ Art. 25 lid 11 IW 1990 (oud) en art. t Uitv.reg. IW 1990 (oud).

Voor de definitieve verlening van voorwaardelijke kwijtscheldingen gold dat de verkrijger de overgenomen onderneming gedurende een voorgeschreven termijn moest voortzetten: vijf jaar bij vererving en tien jaar bij schenking.¹⁷

Bij het niet nakomen van de gestelde voorwaarden werden de faciliteiten beëindigd, wat betekende dat de kwijtschelding niet kon plaatsvinden, het belastinguitstel werd beëindigd en vanaf dat moment invorderingsrente verschuldigd was.

Vanaf 1 januari 2002 werd de BOR opgenomen in de Successiewet 1956, onder de artikelen 35b en 35c. Het doel van de regeling bleef hetzelfde: het wegnemen van fiscale belemmeringen bij de overdracht van een onderneming door schenking of erfopvolging. Die belemmeringen bestaan uit het betalen van schenk- of erfbelasting over het verkrijgen van ondernemingsvermogen. Voor de betaling van schenk- en erfbelasting zijn immers liquiditeiten nodig en bij ontbreken van voldoende liquide middelen in privé, moeten deze noodgedwongen aan het ondernemingsvermogen onttrokken worden, met het onbedoelde gevolg dat wellicht een deel van het bedrijf verkocht moet worden. De BOR moet ervoor zorgen dat bedrijven niet onnodig worden stopgezet of verkocht, wat nadelig zou zijn voor werkgelegenheid en economische diversiteit.¹⁸

2.4 De BOR vanaf 2010

Vanaf 1 januari 2010 heeft de BOR een grondige herziening ondergaan en is deze in zijn huidige vorm vastgelegd. De regeling is nu specifiek gericht op daadwerkelijke bedrijfsopvolgingen en stelt eisen aan zowel de overdrager (erflater of schenker) als de ontvanger (verkrijger).

Met de herziening van 2010 is het begrip bedrijfsopvolging wettelijk vastgelegd in artikel 35b, lid 5, van de Successiewet 1956. Volgens deze definitie wordt onder bedrijfsopvolging verstaan:

“(…) een verkrijging van ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35c, van een erflater of schenker die voldoet aan de bezitstermijn als bedoeld in artikel 35d, mits de verkrijger gedurende vijf jaren voldoet aan het voortzettingsvereiste, bedoeld in artikel 35e.”¹⁹

2.4.1 De voorwaardelijke vrijstelling

Bij een bedrijfsopvolging kunnen, op verzoek, aan de verkrijger van het ondernemingsvermogen bepaalde faciliteiten worden verleend. Dit geldt wanneer kwalificerend ondernemingsvermogen dat voldoet aan artikel 35c Successiewet wordt verkregen van een schenker of erflater die de onderneming als ondernemer dreef, en de verkrijger deze als ondernemer voortzet. De regeling biedt dan specifieke faciliteiten die hierna worden genoemd.

Als de totale waarde van het ondernemingsvermogen niet meer bedraagt dan € 1.325.253 (2024), kan de verkrijger verzoeken om een volledige voorwaardelijke vrijstelling van de

¹⁷ Art. 26 lid 10 IW 1990 (oud).

¹⁸ "Bedrijfsopvolgingsregeling in de IB en de SW – een drieluik (deel 1)", HVK Stevens, 18 augustus 2020.

¹⁹ Art. 35b lid 5 SW.

belasting die op dit vermogen rust. Dat betekent dus een vrijstelling van 100%.²⁰ In de overige gevallen geldt de volgende trapsgewijze benadering:

1. Als de liquidatiewaarde van het ondernemingsvermogen hoger is dan de waarde going concern, wordt 100% van het verschil tussen deze liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern vrijgesteld;²¹
2. Voor zover de totale waarde van het ondernemingsvermogen na toepassing van 1 niet hoger is dan € 1.325.253, wordt 100% van deze waarde vrijgesteld;²²
3. Voor zover de totale waarde van het ondernemingsvermogen na toepassing van 1 meer dan € 1.325.253 bedraagt, wordt 83% van deze waarde vrijgesteld.²³

In dit hoofdstuk wordt nog ingegaan op kwalificerend ondernemingsvermogen, de bezitstermijn en de voortzettingseis.

2.4.2 Kwalificerend ondernemingsvermogen

Voor de toepassing van de BOR en de bijbehorende regelingen worden aan de verkrijging van ondernemingsvermogen verschillende eisen gesteld. Hierna ga ik op deze eisen in.

2.4.2.1 Een onderneming, die wordt uitgeoefend door een ondernemer²⁴

Het begrip "objectieve onderneming" in de BOR wordt op dezelfde manier bepaald als het ondernemingsbegrip in de Wet IB 2001: een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop is gericht door deelname aan het maatschappelijk verkeer winst te behalen.²⁵

In de praktijk ontstaan met name knelpunten bij de verkrijging van onroerende zaken. Bij activiteiten rondom onroerend goed moet er sprake zijn van meer dan normaal vermogensbeheer, onder andere door extra arbeid van de eigenaar die meer voordeel oplevert dan bij normaal actief vermogensbeheer.²⁶ Ook buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken kunnen meetellen als ondernemingsvermogen.²⁷

Het begrip 'ondernemer' is uitgewerkt in artikel 3.4 van de Wet IB 2001: *'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'*.

2.4.2.2 Een medegerechtigdheid²⁸

Volgens artikel 35c, lid 2, SW 1956, geldt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor een medegerechtigdheid alleen als deze een directe voortzetting is van een onderneming die eerder door de erflater of schenker als ondernemer (bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001) werd uitgeoefend. Er is sprake van een medegerechtigdheid als een belastingplichtige anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen van een

²⁰ Art. 35b lid 1 onder a SW.

²¹ Art. 35b lid 1 onder b onderdeel 1 SW.

²² Art. 35b lid 1 onder b onderdeel 2 SW.

²³ Art. 35b lid 1 onder b onderdeel 3 SW.

²⁴ Art. 35c lid 1 onder a SW.

²⁵ HR 7 oktober 1981, nr. 20 722, BNB 1981/299.

²⁶ HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731.

²⁷ Art. 7 lid 1 Uitv.reg. Schenk- en erfbelasting.

²⁸ Art. 35c lid 1 onder b SW.

onderneming winst geniet.²⁹ Voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is vereist dat de verkrijger reeds behorend vennoot was in de betreffende onderneming, of enig aandeelhouder is in een vennootschap die behorend vennoot is.³⁰ Bij het verkrijgen van een aanmerkelijk belang in een vennootschap met medegerechtigdheid, gelden vergelijkbare voorwaarden.³¹

2.4.2.3 Een aanmerkelijk belang³²

Voor deze regeling moet het bedrijf een actieve onderneming zijn, wat betekent dat er sprake moet zijn van meer dan normaal vermogensbeheer. In de situatie van vastgoedverhuur moeten de activiteiten en het rendement aanzienlijk hoger zijn dan bij normaal vermogensbeheer.³³ In het arrest, waarin dat werd bepaald, werd geoordeeld dat het jaarlijks behaalde rendement (van in casu ongeveer 20% per jaar) het rendement dat wordt behaald bij normaal vermogensbeheer te boven moet gaan. Ook de verrichte arbeid dient normaal, actief vermogensbeheer te boven te gaan. Daarbij wordt niet alleen gekeken naar de verrichte arbeid door eigen personeel, maar ook naar het uitbestede werk onder toezicht.³⁴

Bij houdstervenvennootschappen, waarbij de aandelen in een holding worden overgedragen, worden de bezittingen en schulden van de onderliggende deelnemingen toegerekend aan de holding.³⁵ Dit betekent dat de holding zelf geen onderneming hoeft te drijven, zolang de deelnemingen dat wel doen. Elke deelneming moet afzonderlijk voldoen aan de voorwaarden voor de BOR. Als een deelneming verkocht wordt, leidt dit tot een herziening van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor deze deelneming. Ook bij indirecte belangen van 0,5% tot 5% kan toerekening plaatsvinden als aan specifieke voorwaarden voldaan wordt. Deze voorwaarden staan genoemd in artikel 35c lid 5 onderdeel b SW en worden hierna genoemd:

1. Het belang moet bij een van de rechtsvoorgangers krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of schenking een indirect aanmerkelijk belang hebben gevormd, zoals bedoeld in artikel 35c, lid 5, onderdeel a SW;
2. Het belang moet uitsluitend zijn verwaterd door vererving, overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of schenking;
3. Direct voorafgaand aan de verwatering tot minder dan 5% moet het lichaam waarin het belang wordt gehouden een onderneming hebben gedreven of een medegerechtigdheid hebben gehad, zoals bedoeld in artikel 35c, lid 1, onderdeel c SW.

Deze eis van minimaal 0,5% zal per 1 januari 2025 voor bepaalde situaties vervallen naar aanleiding van amendement 11, ingediend tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024. De effectiviteit van dit amendement is de kern van dit onderzoek. Hier kom ik in het volgende hoofdstuk op terug.

²⁹ Art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.

³⁰ Art. 35c lid 3 SW.

³¹ Art. 35c lid 3 SW.

³² Art. 35 c lid 1 onder c SW.

³³ HR 15 april 2016, nr. 15/02829, ECLI:NL:HR2016:633

³⁴ HR 17 september 2021, nr. 20/01706.

³⁵ Art. 7 lid 3 Uitv.reg. Schenk- en erfbelasting.

2.5 Bezitseis

Voor de BOR moet de schenker vijf jaar voorafgaand aan de schenking of de erflater één jaar voor het overlijden voldoen aan één van de volgende voorwaarden:

1. De persoon moet ondernemer zijn geweest in de zin van artikel 3.4 of artikel 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001;³⁶
2. De persoon moet medegerechtigde zijn geweest als voortzetting van ondernemerschap;³⁷
3. De persoon moet een aanmerkelijk belang hebben gehad in de onderneming;³⁸
4. De persoon moet inkomsten hebben genoten uit ter beschikking gestelde onroerende zaken.³⁹

Deze bezitseisen zijn ingesteld om te voorkomen dat vlak voor de schenking niet-gefaciliteerd privévermogen wordt omgezet in vrijgesteld ondernemingsvermogen. De gedachte is dat zonder deze bezitstermijnen, vermogen kort voor een schenking of overlijden zou kunnen worden omgezet van beleggings- in ondernemingsvermogen. Dit is in strijd met de doelstelling van de regeling.⁴⁰

2.6 Voortzettingseis

De voorwaardelijke vrijstelling van schenk- en erfbelasting bij de BOR komt te vervallen indien en voorzover de verkrijger gedurende de vijf jaar na de verkrijging niet meer aan de voorwaarden voldoet ('voortzettingseis'). De verkrijger moet binnen acht maanden, nadat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, aangifte doen.⁴¹ In de hierna beschreven situaties wordt niet (meer) aan de voorwaarden voldaan.

2.6.1 IB-onderneming of medegerechtigdheid⁴²

De voorwaardelijke vrijstelling van schenk- en erfbelasting komt te vervallen als de verkrijger geen winst meer geniet uit de IB-onderneming of medegerechtigdheid. Dit kan zijn doordat de onderneming geheel of gedeeltelijk wordt gestaakt, de verkrijger zijn belang in de onderneming verkoopt, of doordat de vorm van de onderneming wijzigt. Als de verkrijger een samenwerkingsverband aangaat, zoals een VOF, kan dit leiden tot een gedeeltelijke intrekking van de vrijstelling. De verkrijger houdt voor de toepassing van artikel 35e lid 2 SW slechts op winst te genieten voor zover zijn gerechtigdheid tot de winst daardoor verder afneemt dan het aandeel in de winst waartoe hij gerechtigd was vóór de verkrijging waarop artikel 35b is toegepast.⁴³

³⁶ Art. 35d lid 1 onder a SW.

³⁷ Art. 35d lid 1 onder b SW.

³⁸ Art. 35d lid 1 onder c SW.

³⁹ Art. 35 d lid 1 onder d SW.

⁴⁰ *Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 19.*

⁴¹ Art. 35e lid 5 SW.

⁴² Art. 35e lid 1 onderdeel a en b SW.

⁴³ Art. 35e lid 2 Successiewet. Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, NTFR2013/696, V-N *Vandaag 2013/236.*

2.6.2 Aanmerkelijk belang⁴⁴

De vrijstelling eindigt als de verkrijger zijn aandelen of winstbewijzen vervreemdt of omzet in preferente aandelen. Dit wordt gezien als een vervreemding, omdat dit de aanspraak op toekomstige winsten of waardeontwikkelingen beperkt.

Bij gebeurtenissen, zoals inbreng in een bv, aandelenfusie, of splitsing, blijft de vrijstelling behouden als deze gebeurtenis plaatsvindt met een doorschuifregeling en de onderneming wordt voortgezet.⁴⁵

Bij overlijden van de verkrijger blijft de voorwaardelijk vrijstelling behouden, als de erfgenamen de onderneming voortzetten. Erfgenamen moeten dan wel voldoen aan de resterende voortzettingstermijn om de vrijstelling te behouden.⁴⁶

Een huwelijk in gemeenschap van goederen leidt niet tot intrekking van de vrijstelling, mits de aandelen tot de huwelijksgemeenschap behoren en de resterende termijn wordt volgemaakt.⁴⁷

2.6.3 Onroerende zaken⁴⁸

De regeling eindigt als de verkrijger stopt met het ter beschikking stellen van een onroerende zaak aan de vennootschap. Ook als de onroerende zaak, bijvoorbeeld door verkoop of ander gebruik, niet langer dienstbaar is aan de onderneming, vervalt de vrijstelling.

2.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is een overzicht gegeven van de geschiedenis en de huidige opzet van de BOR. De BOR is ontwikkeld om fiscale belemmeringen bij de overdracht van ondernemingen te verminderen. Die belemmeringen bestaan uit het betalen van schenk- of erfbelasting bij de verkrijging van een onderneming door middel van schenking of erfenis. Dit leidt tot onttrekking van liquide middelen uit de onderneming. Mochten er niet genoeg liquide middelen aanwezig zijn, dan zou de onderneming, of een deel daarvan, verkocht moeten worden. De BOR is er zodat bedrijven niet onnodig worden stopgezet of verkocht, wat nadelig zou zijn voor de werkgelegenheid en economische diversiteit.

De oorsprong van de regeling ligt in de Invorderingswet van 1845, met significante vernieuwingen in 1989 en 2002. De huidige vorm van de BOR, vastgelegd in 2010, is specifiek gericht op reële bedrijfsopvolgingen en stelt duidelijke voorwaarden aan zowel de overdrager als de verkrijger van het ondernemingsvermogen. Belangrijke voorwaarden zijn de bezitseis, die bepaalt dat de schenker of erflater de onderneming gedurende een bepaalde periode in bezit moet hebben, en de voortzettingseis, die vereist dat de verkrijger (dan wel de vennootschap waarin de aandelen worden verkregen) de onderneming minstens vijf jaar voortzet. Deze voorwaarden zijn nodig om te waarborgen dat alleen reële bedrijfsopvolgingen onder de BOR vallen.

⁴⁴ Art. 35e lid 1 onderdeel c SW.

⁴⁵ Art. 10 lid 1 onderdeel b Uitv.reg. Schenk- en erfbelasting.

⁴⁶ Art. 10 lid 6 Uitv.reg. Schenk- en erfbelasting.

⁴⁷ Art. 10 lid 7 Uitv.reg. Schenk- en erfbelasting.

⁴⁸ Art. 35e lid 1 onderdeel d SW.

De regeling biedt aanzienlijke belastingvoordelen, waaronder een volledige of gedeeltelijke vrijstelling van de verschuldigde belasting op het ondernemingsvermogen, afhankelijk van de waarde en de aard van het vermogen. Dit maakt het mogelijk voor ondernemers om hun bedrijf tegen een lage waarde of om niet over te dragen of te doen vererven zonder dat de begiftigden of erfgenamen hierdoor met hoge betalingsverplichtingen vanuit schenk- of erfbelasting worden geconfronteerd.

Hoofdstuk 3 Impact van amendement 11 op de BOR en op de economie

3.1 Inleiding

De BOR voor familiebedrijven zal vanaf 2025 worden uitgebreid door amendement 11 tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024.⁴⁹ Dit amendement, dat de voorwaarden aanpast en vrijstellingspercentages verhoogt, beoogt de continuïteit van (oude) familiebedrijven te waarborgen. Hoewel de aanpassing gericht is op het verbeteren van het vestigingsklimaat voor familiebedrijven en daarmee de Nederlandse economie, heeft het kritiek gekregen vanwege vermeende bevoordeling van vermogende families. In dit hoofdstuk onderzoek ik de specifieke veranderingen in de BOR en analyseer ik in hoeverre deze aanpassingen economische voordelen opleveren.

De deelvraag van dit hoofdstuk luidt: *Welke veranderingen zullen worden doorgevoerd in de bedrijfsopvolgingsregeling als gevolg van het amendement tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 en in hoeverre levert dit amendement economische voordelen op?*

3.2 Inhoud van het amendement

Het amendement nr. 11 is ingediend bij de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 en zal verschillende wijzigingen aanbrengen in de BOR:

- De minimumvoorwaarde van 0,5% voor het indirecte aanmerkelijke belang vervalt als de verkrijger een bloedverwant is.
- Het vrijstellingspercentage voor schenk- en erfbelasting wordt verlaagd van 83% naar 75% in plaats van de voorgestelde verlaging naar 70%.
- Alleen de waarde van vermogensbestanddelen die direct verband houden met de onderneming wordt als ondernemingsvermogen beschouwd.
- Verbreding van de toegang tot de BOR voor kleine aandelenbelangen (ook box 3) wanneer er met een familiegroep een belang is van ten minste 25%. Elk belang, hoe klein ook, heeft toegang tot de BOR indien de erflater of schenker aantoonbaar al dan niet tezamen met zijn partner, en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van de eerste familiale aandeelhouder (hierna: De gezamenlijke familiale groep aandeelhouders), een belang van ten minste 25% in het lichaam te hebben.⁵⁰

De wijzigingen zouden moeten bij dragen aan een eerlijker speelveld tussen jongere en oudere familiebedrijven en zouden ervoor moeten zorgen dat de BOR blijft voldoen aan de doelstelling om economische diversiteit en werkgelegenheid te behouden. De wijzigingen in het amendement worden hierna behandeld.

3.2.1 Vervallen minimumvoorwaarde van 0,5%

De eerste wijziging in het amendement luidt als volgt:

Na het vijfde lid, eerste zin, wordt een zin ingevoegd, luidende: 'De voorwaarde van het minimum van 0,5%, bedoeld in de eerste zin, onderdeel b, geldt niet als de verkrijger van

⁴⁹ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11.

⁵⁰ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11.

*vermogensbestanddelen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, een bloedverwant in de neergaande lijn is van een van de rechtsvoorgangers, bedoeld in de eerste zin, onderdeel b, onder 1°.*⁵¹

De minimumvoorwaarde van 0,5% voor het indirecte aanmerkelijke belang komt te vervallen, wanneer de verkrijger een bloedverwant in neergaande lijn is van een rechtsvoorganger met een indirect aanmerkelijk belang. Dit maakt het voor verkrijgers bij schenking of vererving van aandelen in oude familiebedrijven gemakkelijker om gebruik te maken van de BOR.

De toelichting op het amendement benadrukt twee belangrijke punten: het behoud van faciliteiten voor oude familiebedrijven en gelijke behandeling voor zeer oude familiebedrijven.

Het amendement zorgt ervoor dat oude familiebedrijven toegang houden tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, zoals de BOR en de doorschuifregeling aanmerkelijk belang, zelfs als de eigendomsbelangen over de generaties heen sterk zijn verwaterd.

Voor de toepassing van de BOR en de DSR geldt een minimumbelang. In oude familiebedrijven zijn de aandelenbelangen echter in de loop der jaren sterk verwaterd door overdrachten en vererving over meerdere generaties. Hierdoor hebben deze personen geen toegang tot de BOR. Het amendement zal dit knelpunt wegnemen door het minimumbelang van 0,5% niet langer als voorwaarde te stellen, waardoor de ongelijke behandeling tussen oude en jonge familiebedrijven wordt opgeheven.

3.2.2 Wijziging vrijstellingspercentage

De tweede wijziging in het amendement luidt als volgt:

*'In artikel V, onderdeel A, onder 1, subonderdeel b, wordt 70% vervangen door 75%.*⁵²

Het wetsvoorstel stelde voor om het lage percentage van de vrijstelling van de goingconcernwaarde in de BOR voor schenk- en erfbelasting per 1 januari 2025 te verlagen van 83% naar 70%. Dit amendement beperkt die verlaging, waarbij het percentage slechts wordt verlaagd naar 75% in plaats van 70%.

3.2.3 Wijziging in de toepassing van de BOR

De derde wijziging in het amendement luidt als volgt:

In het eerste lid wordt na onderdeel c een onderdeel toegevoegd, luidende:

*'d. vermogensbestanddelen die bij de erflater of schenker behoorden tot een belang als bedoeld in lid 9, mits het lichaam waarop het belang betrekking heeft een onderneming drijft als bedoeld in onderdeel a, of een medegerechtigdheid houdt als bedoeld in onderdeel b, en waarbij slechts als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt de waarde van deze vermogensbestanddelen voor zover die waarde toerekenbaar is aan bedoelde onderneming of medegerechtigdheid.'*⁵³

⁵¹ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11.

⁵² Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11.

⁵³ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11.

Deze wijziging houdt in dat alleen de waarde van de vermogensbestanddelen, die direct verband houdt met de onderneming of medegerechtigdheid, wordt beschouwd als ondernemingsvermogen. Dit betekent dat niet alle vermogensbestanddelen automatisch als ondernemingsvermogen worden gezien. Alleen die onderdelen, waarvan de waarde daadwerkelijk toerekenbaar is aan de actieve onderneming of de medegerechtigdheid, worden in aanmerking genomen.

Dit nieuwe onderdeel d verwijst naar "een belang als bedoeld in lid 9", terwijl lid 9 betrekking heeft op los land onder een pachtovereenkomst, wat niet logisch is. Vermoedelijk is de verwijzing bedoeld voor het nieuwe lid 8a, maar een dergelijke constructie is wettetechnisch ongebruikelijk. Normaal gesproken zouden alle leden na het nieuwe lid vernummerd worden om dergelijke verwarring te voorkomen.⁵⁴

De vierde wijziging in het amendement luidt als volgt:
Na het achtste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

*8a. er is sprake van een belang als bedoeld in artikel 35c lid 1 onder d Successiewet 1956 indien de erflater of schenker, al dan niet tezamen met zijn partner, en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van de eerste familiale aandeelhouder, doet blijken voor ten minste een 25% belang in het lichaam te houden.*⁵⁵

Er wordt een nieuw onderdeel toegevoegd aan artikel 35c, dat bepaalt dat de gezamenlijke familiale groep aandeelhouders minimaal 25% van de aandelen moet bezitten om in aanmerking te komen voor de BOR. Dit betekent dat de gecombineerde aandelen van de familie, inclusief die van bloedverwanten in de neergaande lijn (zoals kinderen en kleinkinderen), moeten voldoen aan deze drempel van 25%. Dit vereiste zorgt ervoor dat alleen familiebedrijven met een aanzienlijke gezamenlijke eigendomspositie toegang krijgen tot de fiscale voordelen van de BOR, wat beoogt om de regeling beter af te stemmen op bedrijven met een significante familiale betrokkenheid.

Volgens mij is deze eis opgenomen om de groep personen die nog van de BOR gebruik kan maken, enigszins in de perken te houden. Als deze voorwaarde niet zou zijn opgenomen, zou de Successiewet in een groot aantal gevallen geen praktische betekenis meer hebben, want dat zou iedere verkrijging van aandelen kwalificeren voor de BOR. Deze voorwaarde kan wel problemen veroorzaken met het gelijkheidsbeginsel. Een diepgaandere analyse hiervan wordt besproken in hoofdstuk 5.

3.3 Kritiek op het amendement

Naar aanleiding van het ingediende amendement, is kritiek ontstaan. Een artikel in het NRC belicht de lobby van Van Swinkels van Bavaria.⁵⁶ Naar aanleiding van dit artikel zijn er Kamervragen gesteld door het lid Sneller van D66. Ook is er kritiek op enkele technische zaken in het amendement en zou er sprake kunnen zijn van ongeoorloofde staatssteun.

⁵⁴ Heithuis, Weekblad Fiscaal Recht 2024/589.

⁵⁵ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11.

⁵⁶ Carola Houtekamer, Merijn Rengers, 'Zo. Nu eerst een belastingvoordeel. Hoe de Bavaria-familie het uitstekend voor zichzelf regelde', NRC, 8 februari 2024.

3.3.1 Het artikel in het NRC en de daaropvolgende Kamervragen

Het voornaamste kritiekpunt in het artikel van NRC is dat de belastingkorting, oorspronkelijk bedoeld om “kleine” ondernemers te ondersteunen bij de bedrijfsopvolging, nu ook beschikbaar is voor erfgenamen van zeer vermogende families. Ik ben het er niet mee eens dat de BOR oorspronkelijk bedoeld is om kleine ondernemers te ondersteunen bij de bedrijfsopvolging; de regeling is juist bedoeld om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, ongeacht de grootte van de onderneming.

Deze uitkomst, zoals omschreven in het artikel van NRC, is mogelijk geworden door lobbyactiviteiten van invloedrijke familiebedrijven zoals Swinkels Family Brewers (voorheen Bavaria). Hierdoor ontstaat een ongelijke verdeling van belastingvoordelen, waarbij rijke families disproportioneel profiteren van regelingen die bedoeld waren om de continuïteit van kleinere bedrijven te waarborgen.

Over dit artikel heeft het lid Sneller van D66 kamervragen gesteld.⁵⁷ Het voornaamste kritiekpunt in de kamervragen richt zich op de effectiviteit en rechtvaardigheid van de BOR. Deze regeling is zoals eerder vermeld bedoeld om de continuïteit van ondernemingen te waarborgen bij overgang van het bedrijf naar de bedrijfsopvolger(s). Er wordt echter betwijfeld of de BOR niet oneigenlijk wordt gebruikt door vermogende families om belastingvoordelen te verkrijgen in situaties waar de continuïteit van het bedrijf niet daadwerkelijk in gevaar komt door de heffing van schenk- of erfbelasting bij de verkrijging van aandelen. In de kamervragen wordt ook gesteld dat dat natuurlijke personen met minder dan 0,5% van de aandelen feitelijk kleine beleggers zijn, en dat de continuïteit van het bedrijf door belastingverplichtingen aan hen niet in gevaar komt. Het verruimen van de BOR voor dergelijke kleine belangen zou niet stroken met het oorspronkelijke doel van de regeling.

Daarnaast verwijzen de kamervragen naar een evaluatie van het Centraal Planbureau (CPB), die aangeeft dat in 75% van de gevallen waarin de BOR wordt toegepast, er genoeg middelen beschikbaar zijn om aan de belastingverplichtingen te voldoen zonder de BOR. Dit roept de vraag op of de BOR echt noodzakelijk is voor het waarborgen van de bedrijfscontinuïteit, en of bestaande betalingsregelingen niet voldoende zijn om in de meeste gevallen uitkomst te bieden. Ten slotte wordt gevraagd om een inschatting van welk deel van het budgettaire beslag van de BOR echt noodzakelijk is om de continuïteit van bedrijven te waarborgen, rekening houdend met de beschikbare middelen bij het bedrijf en de mogelijkheden tot het gebruik van betalingsregelingen.

Ik ben van mening dat de BOR noodzakelijk blijft om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, in principe ongeacht de grootte van de onderneming. Ik vind steun voor mijn mening in de reactie van de staatssecretaris. Die betwist de bevindingen van het CPB dat de BOR in 75% van de gevallen onnodig zou zijn, omdat de beschikbaarheid van middelen sterk varieert afhankelijk van de specifieke omstandigheden van de erfenis of schenking, zoals de omvang en aard van het ondernemingsvermogen. Hoewel de tienjarige betalingsregeling uitstel van betaling biedt, is deze regeling rentedragend en kan daardoor een extra financiële last vormen voor de verkrijger. Een betalingsregeling lijkt vaak voldoende te zijn, maar in bepaalde situaties is dit niet genoeg om de continuïteit van het bedrijf te waarborgen. Want bij enkel een betalingsregeling als faciliteit zullen de liquide middelen vroeg of laat aan het

⁵⁷ Antwoord op vragen van het lid Sneller over belastingvoordelen voor bedrijven.

ondernemingsvermogen onttrokken moeten worden. Daarom is een genuanceerde benadering noodzakelijk, waarbij de unieke omstandigheden van elke bedrijfsopvolging zorgvuldig worden beoordeeld om passende ondersteuning te bieden.

3.3.2 Kritiek vanuit de wetenschap

Heithuis uit in een column scherpe kritiek op de wetstechnische gebreken van amendement 11.⁵⁸ Het amendement is volgens de auteur wetstechnisch slecht uitgewerkt.

Er is geen rekening gehouden met de bezitseis uit artikel 35d SW 1956. Dit betekent dat het belang, zoals bedoeld in het nieuwe onderdeel d, niet voldoet aan de minimale bezitsperiode van één jaar bij overlijden of vijf jaar bij schenking. Hierdoor kan een belang dat slechts één dag voor overlijden of schenking is verkregen, toch in aanmerking komen voor de BOR, wat waarschijnlijk niet de bedoeling is.

Tenslotte ontbreekt ook de voortzettingseis uit artikel 35e SW 1956 in het nieuwe onderdeel d. Dit houdt in dat het belang onmiddellijk na overlijden of schenking kan worden verkocht, terwijl de BOR van toepassing blijft. Dit is een belangrijke tekortkoming, omdat de bedoeling van de regeling juist is om de continuïteit van het bedrijf te waarborgen door een minimale voortzettingsperiode te eisen.

Naar mijn mening is het belangrijk om de oorspronkelijke intentie van de BOR te behouden, namelijk het ondersteunen van reële bedrijfsopvolgingen. Een minimale voortzettingsperiode zou kunnen waarborgen dat de fiscale voordelen van de regeling alleen ten goede komen aan bedrijven die daadwerkelijk worden voortgezet door de opvolgende generatie.

3.3.3 Staatssteun

Fiscale staatssteun verwijst naar overheidsmaatregelen die door middel van belastingvoordelen of afwijkingen van belastingregels een selectieve economische voordelige behandeling geven aan bepaalde ondernemingen. Om als fiscale staatssteun te worden beschouwd, moeten vier cumulatieve voorwaarden worden vervuld:

1. Het moet gaan om een maatregel van een lidstaat die gefinancierd wordt uit staatsmiddelen.
2. De maatregel verschaft een selectief economisch voordeel aan bepaalde ondernemingen.
3. Het vervalsen of dreigen te vervalsen van mededinging moet plaatsvinden.
4. Het moet het intra-EU handelsverkeer ongunstig kunnen beïnvloeden.⁵⁹

Staatssteun die niet verenigbaar is met de interne markt van de Europese Unie is verboden. Dit betekent dat het in strijd is met de concurrentieregels omdat het de mededinging verstoort. Als de Europese Commissie vaststelt dat een steunmaatregel verboden staatssteun vormt, heeft dit de volgende consequenties:

- Terugvordering: De lidstaat moet de onverenigbare staatssteun terugvorderen van de ontvanger. Dit kan over een periode van maximaal 10 jaar en met rente plaatsvinden.
- Ongeldigverklaring: De steunmaatregel wordt ongeldig verklaard en mag niet verder worden toegepast.

⁵⁸ Heithuis, Weekblad Fiscaal Recht, 2024/589.

⁵⁹ Art. 107 VWEU.

- Boetes: Indien een lidstaat niet voldoet aan de terugvorderingsverplichting, kan de Europese Commissie boetes opleggen.⁶⁰

Het doel van deze maatregelen is om eerlijke concurrentie te waarborgen binnen de interne markt van de EU en te voorkomen dat lidstaten via selectieve staatssteun een ongerechtvaardigd voordeel geven aan bepaalde ondernemingen of sectoren.

Het amendement 11 wordt onder meer bekritiseerd vanwege mogelijke ongeoorloofde staatssteun.⁶¹ Dit komt doordat het amendement specifiek gericht is op verruiming van regelingen voor familiebedrijven, terwijl staatssteunregels vereisen dat maatregelen algemeen toepasbaar zijn. Omdat er geen goede rechtvaardiging lijkt te zijn voor deze specifieke behandeling van familiebedrijven, wordt het amendement als kwetsbaar beschouwd vanuit staatssteunrechtelijk perspectief. Mogelijk dus dat er sprake is van ongeoorloofde staatssteun.

Mijn verwachting is dat amendement 11 de toets der kritiek vanuit staatssteunpunt kan doorstaan. Er zijn goede argumenten om familiebedrijven specifiek te ondersteunen, bijvoorbeeld vanwege hun bijdrage aan de lokale werkgelegenheid en economische bedrijvigheid.

Het blijft echter belangrijk dat het parlement in zijn rol als wetgever bij het opstellen van dergelijke amendementen zorgvuldig overweegt hoe doelstellingen kunnen worden bereikt binnen de grenzen van het Europese recht, om zo ongewenste juridische complicaties en mogelijke terugvorderingen te voorkomen.

Vanuit het wettelijk kader zal de werking van de BOR door amendement 11 dus fors worden opgerekt. Het gevolg is dat meer familiebedrijven onder het bereik van de BOR gaan vallen. In het vervolg van dit hoofdstuk zal ik de wenselijkheid van het behoud van familiebedrijven voor de Nederlandse economie behandelen.

3.4 Belang van het familiebedrijf

In 2020 heeft de toenmalige staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat een brief geschreven aan de Tweede Kamer over het belang van familiebedrijven.⁶² Daarin staat dat familiebedrijven cruciaal zijn voor de Nederlandse economie.

- Ongeveer 60% van het Nederlandse bedrijfsleven bestaat uit familiebedrijven, die samen goed zijn voor 25% van de totale omzet en 26% van de toegevoegde waarde van Nederland.
- Ze bieden werk aan 2,5 miljoen mensen, wat neerkomt op 29% van de totale werkgelegenheid.⁶³
- Bovendien spelen familiebedrijven vaak een voortrekkersrol op het gebied van duurzaamheid en maatschappelijk verantwoord ondernemen.

SEO Economisch Onderzoek benadrukt dat familiebedrijven economische stabiliteit bevorderen door hun langetermijnperspectief, zorgvuldige omgang met risico's, voldoende

⁶⁰ Art. 108 VWEU.

⁶¹ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 12.

⁶² Kamerstukken II, 2020/21, 32 637, nr. 434.

⁶³ Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Familiebedrijven in Nederland', 2023

financiële reserves en continue innovatie.⁶⁴ Ze bieden hogere baanzekerheid, vooral in tijden van crisis, zoals tijdens de coronapandemie. Toen hadden familiebedrijven minder overheidssteun nodig en konden ze meer werknemers behouden.

Met ongeveer 300.000 familiebedrijven die een derde van de Nederlandse beroepsbevolking in dienst hebben, zijn ze een belangrijke pijler van de samenleving. Hun rol in het versterken van de economische stabiliteit door hogere liquiditeit en solvabiliteit leidt tot lagere maatschappelijke kosten. De hechte band tussen eigenaren, medewerkers en de regio draagt bij aan een stabiele en betrokken gemeenschap. Bovendien zijn familiebedrijven, ondanks minder gebruik van innovatiesubsidies, vaak succesvol in het praktisch toepassen van innovaties, wat bijdraagt aan kostenbesparingen en groei.

Ondanks hun sterke punten, zoals lokale betrokkenheid en zelf-financiering, hebben familiebedrijven ook te maken met uitdagingen zoals terughoudendheid bij het aantrekken van externe financiering en de behoefte aan versterking van het bestuur.⁶⁵ Continuïteit van het bedrijf is vaak hun belangrijkste doelstelling. Het kabinet erkent deze specifieke knelpunten en ondersteunt familiebedrijven via diverse beleidsmaatregelen, zoals de BOR en het MKB-actieplan.

Samenvattend kan gesteld worden dat familiebedrijven van groot belang zijn voor zowel de economie als de maatschappij in Nederland, door hun nadruk op continuïteit, regionale investeringen en maatschappelijke betrokkenheid. Ze zijn beter bestand tegen crises, hebben minder faillissementen en bieden meer baanzekerheid dan andere bedrijfstvormen.

Dit rechtvaardigt naar mijn mening gerichte overheidsmaatregelen om familiebedrijven te behouden voor de Nederlandse economie, bijvoorbeeld door het in stand houden van de BOR.

3.5 De impact van bedrijfsopvolgingsregelingen op de economische stabiliteit en continuïteit van familiebedrijven

Bedrijfsopvolgingsregelingen zijn van cruciaal belang voor het waarborgen van de continuïteit van familiebedrijven. Nederland is daarin niet uniek. Veel EU-landen hanteren dergelijke regelingen of kennen geen erf- en schenkbelasting, waardoor de continuïteit van bedrijven wordt ondersteund. Nederland heeft recentelijk aanbevelingen opgevolgd om de effectiviteit van deze regelingen te verbeteren door het vermogensbegrip te beperken tot ondernemingsvermogen. Echter, de voorgestelde nieuwe wetgeving plaatst Nederland onder het gemiddelde niveau van de BOR binnen Europa, wat mogelijk de positieve effecten van familiebedrijven op economische stabiliteit kan verminderen.⁶⁶ Dit zou de continuïteit, werkgelegenheid en macro-economische stabiliteit kunnen ondermijnen, terwijl ook de maatschappelijke bijdrage van familiebedrijven in gevaar kan komen als zij worden overgenomen door externe partijen (bijvoorbeeld private equity) zonder dezelfde maatschappelijke betrokkenheid.⁶⁷

⁶⁴ SEO, 'De maatschappelijke bijdrage van familiebedrijven in beeld'.

⁶⁵ Landelijk Expertisecentrum Familiebedrijven, 'Kenmerken, kansen en knelpunten in het familiebedrijf'.

⁶⁶ Kamerstukken 2024, "Belastingen in een maatschappelijk perspectief: Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel'.

⁶⁷ KPMG (2023)

De voorgestelde versobering van de BOR kan de solvabiliteit en liquiditeit van middelgrote en grote bedrijven aantasten, wat kan leiden tot verminderde investeringen en groei. Bovendien zou dit kunnen leiden tot een ongelijker speelveld binnen Europa, waarbij bedrijven mogelijk naar het buitenland verhuizen of vaker worden overgenomen door niet-familiale entiteiten. Dergelijke verschuivingen zouden op lange termijn negatieve gevolgen kunnen hebben voor economische stabiliteit, werkgelegenheid, belastinginkomsten en maatschappelijke betrokkenheid.

Sinds de jaren '90 heeft de Europese Commissie herhaaldelijk opgeroepen om familiebedrijven te ondersteunen en hun continuïteit fiscaal te bevorderen. Dit werd benadrukt in het 2020 SME Strategy.⁶⁸

3.6 Deelconclusie

Het amendement bij het Belastingplan 2024 zal verschillende wijzigingen aanbrengen in de BOR. Belangrijke veranderingen zijn onder meer het vervallen van de minimumvoorwaarde van 0,5% voor bloedverwanten, het verlagen van het vrijstellingspercentage voor schenk- en erfbelasting van 83% naar 75% in plaats van naar 70%, en het beperken van de definitie van ondernemingsvermogen tot direct bedrijf gerelateerde vermogensbestanddelen. Bovendien moet de familiale groep aandeelhouders minimaal 25% van de aandelen bezitten om in aanmerking te komen voor de BOR.

Deze wijzigingen zijn bedoeld om een gelijk speelveld te creëren voor oudere familiebedrijven en misbruik te voorkomen, maar stuiten op kritiek vanwege mogelijke bevoordeling van zeer vermogende families en technische onvolkomenheden. Daarnaast is er zorg over mogelijke classificatie als ongeoorloofde staatssteun. Ondanks alle kritiek is het belangrijk te onderkennen dat de BOR cruciaal is voor economische stabiliteit en groei, met familiebedrijven die significant bijdragen aan werkgelegenheid en duurzaamheid. Nederland is geen eiland en kan het zich niet veroorloven al te veel af te wijken van het Europese gemiddelde.

⁶⁸ COM (2020) 103 final.

Hoofdstuk 4 Toetsing van amendement 11 aan het gelijkheidsbeginsel

4.1 Inleiding

Het gelijkheidsbeginsel, verankerd in artikel 1 van de Grondwet, is een fundament van onze rechtsorde en vereist dat de wetgever bij de totstandkoming van wetten en regelgeving gelijke gevallen gelijk behandelt. Vooralsnog kan de rechter formele wetten alleen indirect toetsen aan dit beginsel via internationale verdragen zoals artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR) en artikel 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM). De BOR is bedoeld om de continuïteit van familiebedrijven te waarborgen. Dit wordt bereikt door ondernemingsvermogen gunstiger te behandelen dan ander vermogen. De vraag komt dan op of deze gunstiger behandeling past binnen het gelijkheidsbeginsel. Dit hoofdstuk onderzoekt of de voorgestelde verruimingen van de BOR in amendement nr. 11, met name maatregel 2 en maatregel 3, in overeenstemming zijn met het gelijkheidsbeginsel.

De vierde deelvraag luidt: *In hoeverre is de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling voor vermogende familiebedrijven in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel?*

4.2 Het gelijkheidsbeginsel op hoofdlijnen

De wetgever moet ervoor zorgen dat het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschonden bij het maken van wetten en regelgeving. Dit beginsel is vastgelegd in artikel 1 van de Grondwet.

Bij de beoordeling van artikel 14 EVRM door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) is geen verboden discriminatie aanwezig als er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Dit betekent dat er een legitiem overheidsdoel moet worden nagestreefd en dat er een redelijke verhouding moet zijn tussen het middel en het doel. Als de ongelijke behandeling niet gebaseerd is op aangeboren kenmerken van een persoon, moet het oordeel van de wetgever gerespecteerd worden, tenzij dit oordeel zonder redelijke grond is. Het EHRM geeft de wetgever een ruime marge van beoordeling, vooral bij fiscale wetgeving. Zolang het oordeel van de wetgever redelijk is, zal er meestal sprake zijn van een voldoende rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling.

4.3 Ongelijke behandeling door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit zorgt ervoor dat ondernemingsvermogen anders wordt behandeld dan ander vermogen in een nalatenschap. De Hoge Raad heeft geoordeeld over de vraag of dit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM. Dit werd een discussiepunt na een uitspraak van Rechtbank Breda op 13 juli 2012, waarin werd geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.⁶⁹ De rechtbank stelde dat het verschil in behandeling tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen alleen gerechtvaardigd is als het aan de

⁶⁹ Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, [ECLI:NL:RBBRE:2012:BX3386](#), [NTFR 2012/1997](#), V-N 2012/43.20.

redelijkheidstoets voldoet. Volgens de rechtbank had de wetgever de 'wide margin of appreciation' overschreden zonder een objectieve en redelijke rechtvaardiging te geven. De rechtbank baseerde deze conclusie op vier punten: er wordt geen onderscheid gemaakt tussen de aanwezigheid of afwezigheid van liquiditeitsproblemen door erf- of schenkbelasting op ondernemingsvermogen; er is geen bewijs dat dergelijke liquiditeitsproblemen daadwerkelijk bestaan; er wordt geen individuele toets gedaan om te bepalen of er feitelijk sprake is van liquiditeitsproblemen; en de hoogte van de vrijstelling is niet gerechtvaardigd. Daarom concludeerde de rechtbank dat de faciliteit een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling inhoudt.

Tegen de uitspraak van Rechtbank Breda werd hoger beroep ingesteld. De Hoge Raad oordeelde dat de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever niet was overschreden.⁷⁰ Het verschil in behandeling van ondernemingsvermogen en ander vermogen is gebaseerd op een keuze van de wetgever die niet evident onredelijk was.

Op 27 mei 2014 sloot het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) zich aan bij het oordeel van de Hoge Raad.⁷¹ Het EHRM benadrukte dat nationale wetgevers een ruime beoordelingsvrijheid hebben op het gebied van sociaal en economisch beleid, inclusief belastingbeleid, tenzij er sprake is van een onredelijke basis. Het EHRM oordeelde dat de vrijstelling voor ondernemingsvermogen een legitiem doel diende, namelijk het waarborgen van de continuïteit van bedrijven en het stimuleren van economische bijdragen. De vrijstelling werd niet disproportioneel geacht en het onderscheid tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen was gerechtvaardigd.

4.4 Toetsing maatregelen 2 en 3 in amendement nr. 11 aan het gelijkheidsbeginsel
Voor wat betreft amendement 11 komt de vraag op of de maatregelen 2 en 3 in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

4.4.1 Toetsing van maatregel 2 aan het gelijkheidsbeginsel⁷²

Zoals al in hoofdstuk 3 is toegelicht, beoogt maatregel 2 in het amendement nr. 11 de minimumgrens van een indirect belang van 0,5% voor de BOR en de DSR te laten vervallen wanneer de verkrijger een bloed- of aanverwant in de neergaande lijn is van de oorspronkelijke eigenaar.⁷³ Deze aanpassing is bedoeld om oude familiebedrijven, die al generaties lang worden doorgegeven, te beschermen en hun voortbestaan te waarborgen.

Bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel blijkt echter dat er enkele kritische vragen te stellen zijn. Het doel van de BOR en DSR is om te voorkomen dat belastingheffing de continuïteit van ondernemingen bedreigt en om de onbelemmerde voortzetting van de onderneming te stimuleren.⁷⁴ Normaal zijn deze regelingen toegankelijk voor situaties van

⁷⁰ HR 22 november 2013, nr. 13/02453, [ECLI:NL:HR:2013:1212](#), [NTFR 2013/2322](#), nr. 13/01154, [ECLI:NL:HR:2013:1206](#), [NTFR 2013/2323](#), nr. 13/01160, [ECLI:NL:HR:2013:1209](#), [NTFR 2013/2324](#), nr. 13/01161, [ECLI:NL:HR:2013:1210](#), [NTFR 2013/2325](#) en nr. 13/01622, [ECLI:NL:HR:2013:1211](#), [NTFR 2013/2326](#).

⁷¹ EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14 (Berkvens), *V-N* 2014/1329.

⁷² Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11, bijlage 2.

⁷³ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11, p. 2 en 3.

⁷⁴ *MvT, Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3*, p. 4-5.

reële bedrijfsopvolging, waarbij ondernemingsvermogen wordt verkregen en de onderneming wordt voortgezet.

De voorgestelde maatregel roept vragen op over de rechtvaardiging van de ongelijke behandeling ten opzichte van vergelijkbare situaties met niet-bloed- of aanverwanten. Hoewel de toelichting aangeeft dat de wijziging nodig is om de continuïteit van familiebedrijven te waarborgen, blijft het twijfelachtig of dit argument op zichzelf voldoende rechtvaardiging is. Er moet ook worden gekeken naar de vraag of deze verruiming nog steeds past binnen het concept van reële bedrijfsopvolging, vooral bij indirecte belangen die kleiner zijn dan 0,5%, en of dergelijke belangen nog steeds als ondernemingsvermogen kunnen worden beschouwd.

Met de toelichting op het amendement en de bestaande 0,5% grens in de verwateringsregeling in gedachten,⁷⁵ kan betoogd worden dat het gerechtvaardigd is om ook voor verder verwaterde middellijke belangen van minder dan 0,5% de DSR en de BOR open te stellen. Deze benadering zou in lijn zijn met de intentie van de wetgever om de continuïteit van familiebedrijven te ondersteunen, op voorwaarde dat er nog steeds sprake is van een reële overdracht van het bedrijf en dat het belang van de onderneming niet wordt ondermijnd.

Kortom, terwijl maatregel 2 gericht is op het beschermen van familiebedrijven, moet zorgvuldig worden geëvalueerd of deze wijziging in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel en of er een voldoende objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de voorgestelde ongelijke behandeling bestaat. Ik denk niet dat maatregel 2 voldoet aan het gelijkheidsbeginsel. Wel ben ik het eens met de conclusie van de toetsing van maatregel 2 in amendement 11. Ik denk namelijk wel dat het gerechtvaardigd is dat de BOR en DSR worden uitgebreid om ook verder verwaterde middellijke belangen van minder dan 0,5% toe te staan, mits dit plaatsvindt bij reële bedrijfsoverdrachten en betaling van schenk- en/of erfbelasting niet uit privévermogen kan plaatsvinden.

4.4.2 Toetsing van maatregel 3 aan het gelijkheidsbeginsel⁷⁶

Zoals al eerder in hoofdstuk 3 is toegelicht breidt maatregel 3 van het amendement de toegang tot de BOR uit voor kleine aandelenbelangen, zelfs die in box 3, mits een familiegroep samen een belang van minstens 25% heeft. Deze regeling geldt ook als het individuele belang van de erflater of schenker minder is dan 5%, zolang het familiebelang als geheel boven de 25% uitkomt.⁷⁷ Hiermee worden oude familiebedrijven beschermd die door overdrachten over meerdere generaties hun directe aanmerkelijk belang hebben verwaterd.

Bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel zijn er enkele belangrijke punten. Het hoofddoel van de BOR en de DSR is om te voorkomen dat belastingheffing de continuïteit van bedrijven bedreigt en om de onbelemmerde voortzetting van de onderneming te stimuleren. Voor deze regelingen gelden specifieke voorwaarden voor reële bedrijfsopvolgingen, waarbij ondernemingsvermogen wordt verkregen en de onderneming wordt voortgezet.

⁷⁵ Kamerstukken II 2009/10, 31930, 15, p. 6.

⁷⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11, bijlage 2.

⁷⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 11, p. 2 en 3.

Maatregel 3 gaat echter verder door ook kleine belangen in aanmerking te nemen, ongeacht of ze door vererving, huwelijksvermogensrecht, schenking of aankoop zijn verkregen, zolang de familie als geheel een belang van minstens 25% heeft. Dit roept de vraag op of deze verruiming een objectieve en redelijke rechtvaardiging biedt voor de ongelijke behandeling ten opzichte van situaties waar geen familiegroep met een gezamenlijk belang van 25% aanwezig is.

De maatregel maakt onderscheid tussen kleine belangen binnen een familie die gezamenlijk een groot belang hebben en andere kleine belangen. Dit onderscheid kan als discriminerend worden gezien omdat het toegang tot de BOR verleent aan belangen die normaal gesproken in box 3 zouden vallen en dus niet als ondernemingsvermogen zouden worden beschouwd. Bovendien geldt de BOR in deze maatregel ook voor belangen die oorspronkelijk in box 3 vielen, wat tegen de oorspronkelijke uitgangspunten van de verwateringsregeling ingaat.⁷⁸

Mijn conclusie is dat, terwijl maatregel 3 bedoeld is om oude familiebedrijven te ondersteunen, zorgvuldig moet worden beoordeeld of de voorgestelde wijziging rechtvaardig en objectief is ten opzichte van andere kleine belangen die niet aan de nieuwe voorwaarden voldoen. Zoals al in hoofdstuk 3 is vermeld, ben ik van mening dat het op zichzelf een logische maatregel is. Daarmee voldoet deze maatregel wel aan het gelijkheidsbeginsel, omdat er naar mijn mening een objectieve rechtvaardiging voor bestaat.

4.5 Deelconclusie

De verruiming van de BOR voor kleine belangen binnen familiebedrijven die gezamenlijk een belang van ten minste 25% hebben, roept vragen op over de naleving van het gelijkheidsbeginsel. De toelichting bij het amendement verwijst naar het oplossen van de ongelijke positie tussen oudere en jongere familiebedrijven als rechtvaardiging. Echter, wanneer deze toelichting wordt gecombineerd met de bestaande 0,5%-grens in de verwateringsregeling, lijkt deze rechtvaardiging onvoldoende.

Bij maatregel 2, die verder verwaterde indirecte belangen van minder dan 0,5% ook toegang geeft tot de BOR en de DSR, zou men kunnen betogen dat dit niet evident onredelijk is en dus geen discriminatie oplevert. Het argument is dat dergelijke belangen nog steeds binnen de doelen van de wetgever voor de BOR vallen. Aan de andere kant kan men ook aanvoeren dat een indirect belang van minder dan 0,5% wellicht niet als ondernemingsvermogen moet worden gezien, waardoor de verruiming niet strookt met de oorspronkelijke intenties van de wet.

Voor maatregel 3 luidt mijn conclusie dat, hoewel maatregel 3 gericht is op het ondersteunen van oudere familiebedrijven, het cruciaal blijft om te evalueren of de voorgestelde wijziging eerlijk en objectief is ten opzichte van andere kleine belangen die niet aan de nieuwe criteria voldoen. Zoals eerder besproken in hoofdstuk 3, beschouw ik deze maatregel als logisch. Daarom ben ik van mening dat maatregel 3 het gelijkheidsbeginsel respecteert, aangezien er naar mijn oordeel een objectieve rechtvaardiging voor bestaat.

⁷⁸ Kamerstukken II, 2009/10, 31390, nr. 16, p. 13.

Hoofdstuk 5 Alternatieven voor de uitbreiding van de BOR

5.1 Inleiding

De BOR speelt een essentiële rol in het Nederlandse belastingstelsel door de continuïteit van bedrijven bij overdracht binnen families te faciliteren. Ondanks haar belang staat de regeling vaak ter discussie vanwege complexiteit en mogelijk oneigenlijk gebruik. Dit hoofdstuk onderzoekt alternatieven voor de BOR, gericht op een eerlijker en efficiënter belastingbeleid voor bedrijfsoverdrachten. Het doel is te beoordelen hoe deze alternatieven zich verhouden tot de huidige regeling en mogelijke verbeteringen te identificeren voor een rechtvaardiger fiscaal systeem voor ondernemers en erfgenamen.

De vijfde deelvraag luidt: *Welke alternatieven zijn er voor de maatregelen in amendement 11 en in hoeverre voldoen deze aan het gelijkheidsbeginsel?*

5.2 Reële bedrijfsopvolging

In 2010 werden de BOR en de DSR herzien. Het doel van deze herziening was om uitsluitend 'reële bedrijfsopvolgingen' te ondersteunen.⁷⁹ Met deze herziening wilde de wetgever ervoor zorgen dat alleen echte ondernemers zouden profiteren van de fiscale faciliteiten. Echter, in de praktijk blijken ook situaties gefaciliteerd te worden die niet als reële bedrijfsopvolgingen kunnen worden beschouwd. Zo komt het bijvoorbeeld voor dat ouders eerder verkochte aandelen terugkopen om deze vervolgens weer gefaciliteerd te schenken of na te laten, of dat ouders een indirect aanmerkelijk belang nemen in de werkmaatschappij van hun kinderen om onroerend goed als ondernemingsvermogen te laten kwalificeren.

Daarnaast zijn er ook reële bedrijfsopvolgingen waarbij de faciliteiten niet van toepassing zijn. Een voorbeeld hiervan is een ondernemer die een bedrijf start of koopt en kort daarna overlijdt. Door de bezitstermijn van een jaar kunnen de erfgenamen dan geen gebruik maken van de BOR, hoewel er geen sprake is van oneigenlijk gebruik. Deze voorbeelden laten zien dat de huidige voorwaarden niet altijd goed aansluiten bij de oorspronkelijke intenties van de wetgever.

5.2.1 Definitie reële bedrijfsopvolging

De wetgever wil met de bedrijfsopvolgingsregelingen aansluiten bij de 'bedrijfsopvolging in de economische praktijk'.⁸⁰ Hoewel dit begrip niet concreet is gedefinieerd, kunnen drie kenmerken worden afgeleid die essentieel zijn voor een reële bedrijfsopvolging:

- Betrokkenheidscriterium: De overdrager moet als (mede)beleidsbepaler leidinggeven aan de onderneming en invloed hebben op de resultaten.
- Winstgerechtigheidscriterium: De overdrager moet als ondernemer recht hebben op de winsten en verliezen van de onderneming zonder beperkingen.
- Voortzettingcriterium: De opvolger moet de onderneming voortzetten als ondernemer, in overeenstemming met de positie van de overdrager.⁸¹

⁷⁹ Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 4-5.

⁸⁰ Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 5.

⁸¹ A.M.A. de Beer, Weekblad Fiscaal Recht, 2010/1242, § 4

De juridische vorm van de onderneming is daarbij niet relevant. De wetgever wil bedrijfsopvolgingen in zowel de winstsfeer als de aanmerkelijkbelangsfeer gelijk behandelen.⁸²

5.3 Reëel ondernemerschap

De huidige voorwaarden voor IB-ondernemers, medegerechtigden en aanmerkelijkbelanghouders sluiten echter niet altijd goed aan bij het idee van reëel ondernemerschap:

- IB-ondernemers: voor hen sluit de BOR aan bij het ondernemersbegrip in de Wet IB 2001. Dit begrip legt de nadruk op het risico op de opbrengsten (winstgerechtigheids criterium) en de verbondenheid voor verbintenissen (verbondenheids criterium). Het betrokkenheids criterium is hier meestal aanwezig, wat betekent dat deze groep ondernemers in de meeste gevallen voldoet aan de intenties van de wetgever.⁸³
- Medegerechtigden: zij worden in de wet meer als beleggers gezien en meestal uitgesloten van de BOR, tenzij er sprake is van een gefaseerde bedrijfsopvolging.⁸⁴ Dit sluit niet goed aan bij situaties waarin medegerechtigden ook ondernemers zijn. Oorspronkelijk wilde de wetgever medegerechtigden belasten in box 3,⁸⁵ maar om belastingarbitrage te voorkomen zijn ze in box 1 geplaatst.⁸⁶ De huidige wetgeving maakt het echter moeilijk voor medegerechtigden om van de BOR te profiteren, wat aanpassing van de wetgeving noodzakelijk maakt.
- Aanmerkelijkbelanghouders: voor hen is het enkele bezit van een aanmerkelijk belang vaak voldoende om als ondernemer te worden beschouwd, wat niet altijd overeenkomt met reëel ondernemerschap. Een betrokkenheids criterium ontbreekt hier.⁸⁷ Hierdoor kunnen aandeelhouders die zich niet actief met de onderneming bemoeien toch profiteren van de faciliteiten. Dit leidt ertoe dat structuren opduiken waarvan men zich kan afvragen of deze wel bijdragen aan reële bedrijfsopvolgingen, bijvoorbeeld de overdracht van de aandelen in een bedrijf aan minderjarige kinderen. Aan de andere kant heeft de wetgever de teugels soms te strak aangetrokken, bijvoorbeeld door preferente aandelen te hard uit te sluiten.

De huidige voorwaarden voor de BOR en DSR sluiten dus niet altijd goed aan bij het idee van reële bedrijfsopvolgingen zoals de wetgever dat voor ogen had. Voor IB-ondernemers en voortzettende medegerechtigden doen de voorwaarden recht aan het betrokkenheids- en winstgerechtigheids criterium. Voor aanmerkelijkbelanghouders ontbreekt echter een duidelijke koppeling met reëel ondernemerschap. Om beter aan te sluiten bij de doelstellingen van de wetgever, zouden de voorwaarden meer rekening moeten houden met de daadwerkelijke betrokkenheid en invloed van de ondernemer op de onderneming. Hierdoor wordt het risico op oneigenlijk gebruik van de faciliteiten verkleind en wordt ervoor gezorgd dat alleen reële bedrijfsopvolgingen worden ondersteund.

⁸² *Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 42-43.*

⁸³ *Kamerstukken II 1999/2000, 26727, 7, p. 125-126.*

⁸⁴ *Kamerstukken II 2009/10, 32129, 3, p. 40 en 42 en Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3, p. 5 en 43.*

⁸⁵ *Kamerstukken II 1998/99, 26727, A, punt 21.*

⁸⁶ *Kamerstukken II 1998/99, 26727, 19, p. 28-29.*

⁸⁷ *Kamerstukken II 2009/10, 32129, 3, p. 209.*

5.4 Alternatieven

De voormalig staatssecretaris van Financiën heeft vorig jaar oktober in een brief aan de Tweede Kamer alternatieven besproken voor de uitbreiding van de verwateringsregeling binnen de BOR.⁸⁸ Deze regeling is cruciaal voor het behoud van familiebedrijven bij overdracht door schenking of vererving. De brief volgt op een verzoek van de Tweede Kamer om te onderzoeken hoe de BOR specifiek gericht kan worden op familiebedrijven.⁸⁹ Hierin worden twee alternatieven gepresenteerd, waarbij de nadruk ligt op hun praktische toepasbaarheid en naleving van het gelijkheidsbeginsel.

5.4.1 Verlaging van het minimumbelang voor indirect aanmerkelijk belang

Het eerste voorgestelde alternatief voor de uitbreiding van de verwateringsregeling is het verlagen van het minimumbelang voor een indirect aanmerkelijk belang tot bijvoorbeeld 0,1%. Momenteel ligt de grens voor kwalificatie op 0,5%, maar door deze drempel te verlagen, zouden meer familieleden met kleinere aandelenbelangen in aanmerking komen voor de BOR. Dit kan vooral gunstig zijn in situaties waarin familiebedrijven over meerdere generaties worden doorgegeven en aandelen over veel erfgenamen verspreid zijn geraakt.

De verlaging van het minimumbelang zou een grotere groep aandeelhouders binnen een familiebedrijf de mogelijkheid geven om gebruik te maken van de fiscale voordelen van de BOR. Dit kan de betrokkenheid van familieleden bij het bedrijf vergroten en hen stimuleren om hun aandeel te behouden, wat de stabiliteit en continuïteit van het familiebedrijf ten goede komt.

Dit alternatief roept echter vragen op met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel. Het bieden van fiscale voordelen aan familieleden met zeer kleine belangen kan leiden tot ongelijke behandeling ten opzichte van vergelijkbare aandeelhouders buiten de familie. De regeling zou dan meer een instrument worden om families te bevoordelen dan om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Dit kan als onrechtvaardig worden gezien, vooral wanneer dergelijke kleine belangen geen wezenlijk ondernemersrisico met zich meebrengen. Naar mijn mening zorgt dit alternatief niet voor meer gelijkheid, dan maatregel 2 in het amendement. Ook is mijn verwachting dat dit alternatief in de praktijk moeilijker is te handhaven dan maatregel 2.

5.4.2 Toepassing op belangen met een minimale waarde

Het tweede alternatief richt zich niet op het percentage van het belang, maar op de economische waarde van de aandelen. Dit voorstel houdt in dat de BOR ook van toepassing kan zijn op belangen kleiner dan 0,5%, mits deze een minimale waarde van bijvoorbeeld € 10 miljoen vertegenwoordigen. Deze benadering legt de nadruk op de financiële impact van de overdracht in plaats van op het aandeelhouderspercentage.

Deze benadering zou familieleden die aanzienlijke economische belangen erven of geschonken krijgen, in staat stellen om de fiscale last van deze overdracht te verminderen, zelfs als hun aandeel procentueel gezien klein is. Het idee is dat bij een aanzienlijke

⁸⁸ *Kamerstukken II 2023/24, 32637, nr. 582.*

⁸⁹ *Kamerstukken II 2022/23, [32 140, nr. 164](#).*

economische waarde de continuïteit van de onderneming daadwerkelijk in gevaar kan komen door erf- of schenkbelasting, en dat de BOR in zulke gevallen gerechtvaardigd is.

Hoewel deze aanpak meer gericht is op de daadwerkelijke economische impact, zijn nog steeds uitdagingen te verwachten met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel. Het is mogelijk dat familiebedrijven hiermee bevoordeeld worden boven niet-familiebedrijven of individuele ondernemers die ook te maken hebben met substantiële bedrijfsopvolgingen. Er moet ook worden overwogen of de focus op de financiële waarde voldoende aansluit bij de oorspronkelijke doelen van de BOR en of het niet in strijd is met staatssteunregels en gelijke behandeling.

Beide alternatieven bieden mogelijkheden om de verwateringsregeling van de BOR aan te passen ten gunste van familiebedrijven. Ze brengen echter ook uitdagingen met zich mee, zowel in termen van uitvoerbaarheid als in het waarborgen van eerlijke en gelijke behandeling binnen het belastingstelsel. Een zorgvuldige afweging van de voordelen en nadelen, evenals de implicaties voor de huidige fiscale regelgeving, is noodzakelijk voordat een van deze alternatieven kan worden geïmplementeerd.

5.4.3 Aanpassing bezits- en voortzettingstermijn

Voor de BOR gelden eisen voor bezit en voortzetting: de overdrager moet één of vijf jaar ondernemer zijn geweest, en de opvolger moet de onderneming vijf jaar voortzetten. Deze termijnen dienen zowel als anti-misbruikmaatregelen als om reële bedrijfsopvolging te definiëren.⁹⁰ Dit onderscheid met de doorschuifregelingen komt voort uit de aard en omvang van de faciliteit.⁹¹

Harde eisen voor bezit en voortzetting houden echter geen rekening met de motieven van belastingplichtigen. Hoewel ze praktisch zijn, kunnen ze zowel nadelig als voordelig uitpakken. Bijvoorbeeld, als een ondernemer door onvoorziene omstandigheden binnen de termijn zijn bedrijf moet overdragen, wordt hij benadeeld.⁹² Aan de andere kant kan oneigenlijk gebruik optreden als een bedrijf puur wordt overgedragen om van de regeling te profiteren, zonder werkelijke intentie tot voortzetting. Dit roept de vraag op of een harde voortzettingstermijn, gezien de grote vrijstelling die de BOR biedt, toch niet begrijpelijk is. Het is immers niet eerlijk dat een opvolger kort na de overname zijn aandelen verkoopt en toch profiteert van de faciliteit. Daarom is het belangrijk om onderscheid te maken tussen echte bedrijfsopvolging en puur fiscaal gedreven overdrachten.

Echte bedrijfsopvolging vereist niet alleen een overdracht van eigendom, maar ook de intentie van de nieuwe eigenaar om de onderneming actief voort te zetten. Zelfs als een ondernemer kort na aankoop overlijdt, kan dit nog steeds als een legitieme bedrijfsopvolging worden gezien, als de intentie om het bedrijf te leiden aanwezig was. Dit principe is in

⁹⁰ Bezitseis: *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, 3, p. 5 en *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, 9, p. 18, 102-103. Voortzettingseis: *Kamerstukken II 1997/98*, 25688, 3, p. 23 en *Kamerstukken II 2009/10*, 31930, 13, p. 3-4.

⁹¹ *Kamerstukken II 2009/10*, 32129, 3, p. 160-161.

⁹² In gelijke zin S.A. Stevens, 'De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting', *TFO* 2010/25, par. 5; J.C.L. Zuiderwijk, 'Family Business Estate Planning: het nieuwe speelveld is definitief', *KWEP* 2010/1 en *Redactie Vakstudie Nieuws, V-N* 2009/22.3 (aantekening bij *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, 3, p. 45-46).

overeenstemming met de voorgestelde aanpassingen van de staatssecretaris, waarbij de nadruk wordt gelegd op de intentie en het motief van de aandeelhouders, in plaats van enkel de omvang van hun aandeel. Een eventuele aanpassing van de bezits- en voortzettingstermijn binnen de BOR bevordert het gelijkheidsbeginsel door eisen te baseren op intentie en motief, waardoor alleen echte bedrijfsopvolgingen profiteren van belastingvoordelen. De grote vraag is natuurlijk wel hoe dit getoetst kan worden.

Het concept van intentie speelt een cruciale rol, vooral in het kader van de BOR. Het idee is om regels te ontwikkelen die echte bedrijfsopvolgingen ondersteunen door te focussen op de intenties achter de overdracht, in plaats van strikte termijnen of aandelenpercentages. Dit zou de effectiviteit van de BOR verhogen door te zorgen dat alleen legitieme bedrijfsopvolgingen profiteren van fiscale voordelen.

Deze benadering zou niet alleen de criteria voor bedrijfsopvolging verduidelijken, maar ook het vestigingsklimaat voor familiebedrijven in Nederland verbeteren. Op het gebied van bezit en voortzetting heeft Nederland namelijk relatief één van de strengste eisen van Europa.⁹³ Het blijft echter een complexe kwestie waarin de realiteit van de praktijk vaak uitdagender is dan waar de wetgever rekening mee houdt. Een grondige analyse en overweging van alle aspecten zijn essentieel om te verzekeren dat de regelgeving zowel rechtvaardig als effectief is.

De uitbreiding van de BOR met de verwateringsregeling, zoals vastgelegd in amendement 11, houdt momenteel geen rekening met een bezits- of voortzettingstermijn, wat kan leiden tot ongelijke behandeling tussen AB-aandelen en familie-aandelen. Het zou een stap richting gelijke behandeling zijn als ook voor de verkregen familie-aandelen dezelfde bezits- en voortzettingstermijnen gaan gelden als voor AB-aandelen. Hierbij is het cruciaal dat, net als bij de BOR, de intentie tot daadwerkelijke bedrijfsopvolging wordt beoordeeld, zodat de regeling alleen wordt toegepast wanneer er sprake is van echte bedrijfsopvolging, en niet bij puur fiscaal gedreven overdrachten.

5.5 Deelconclusie

In de zoektocht naar alternatieven voor de huidige BOR en de deur openen naar verbeteringen die recht doen aan het gelijkheidsbeginsel, blijkt dat een zorgvuldige afweging van diverse criteria essentieel is. De alternatieven gepresenteerd door de voormalig staatssecretaris, zoals het verlagen van de minimumdrempel voor indirect aanmerkelijk belang en het richten op de economische waarde van de aandelen, bieden nieuwe perspectieven. Echter, deze benaderingen kennen hun eigen uitdagingen met betrekking tot gelijke behandeling en uitvoerbaarheid.

De deelvraag ziet op de mate waarin deze alternatieven voldoen aan het gelijkheidsbeginsel. Uit de analyse blijkt dat hoewel deze voorstellen bedoeld zijn om meer flexibiliteit te bieden binnen familiebedrijven, ze potentieel andere aandeelhouders ongelijk kunnen behandelen. Daarom is het cruciaal om bij toekomstige aanpassingen van de BOR de focus te leggen op de intentie en het werkelijke ondernemerschap achter de overdrachten, om zo te garanderen dat enkel legitieme bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd.

⁹³ Meijburg & Co, 1 oktober 2020.

Dit vereist dat de huidige regels van de BOR grondig worden herzien, waarbij de nadruk ligt op de echte bedoelingen en betrokkenheid bij het bedrijf in plaats van strikt te kijken naar de regels. Als we zorgen dat de regels meer draaien om de echte intentie om het bedrijf voort te zetten en echte betrokkenheid bij het bedrijf, kunnen we ervoor zorgen dat de BOR eerlijk blijft en goed werkt. Zo wordt misbruik voorkomen en zorgen we ervoor dat de regeling echt helpt waar dat nodig is. Dit is belangrijk voor een rechtvaardiger en efficiënter belastingbeleid voor ondernemers en hun opvolgers in Nederland.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In deze scriptie is de volgende onderzoeksvraag onderzocht: *Op basis van welke argumenten zal de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling in artikel 35c lid 5 Successiewet plaatsvinden en in hoeverre is dit verenigbaar met het gelijkheidsbeginsel?* Om die vraag te beantwoorden, hebben we gekeken naar de doelstelling van de BOR, de inhoud van amendement 11, de eventuele economische voordelen van dit amendement, de verenigbaarheid van dit amendement met het gelijkheidsbeginsel en hebben we gekeken naar alternatieven voor de BOR.

De BOR in Nederland heeft door de jaren heen een cruciale rol gespeeld in het faciliteren van de overdracht van familiebedrijven, met als doel economische stabiliteit en continuïteit te waarborgen. Echter, recente wijzigingen, zoals vastgelegd in artikel 35c lid 5 van de Successiewet, hebben het debat over de rechtvaardigheid en effectiviteit van deze regeling verhevigd. De centrale vraag die opkomt is in hoeverre deze verruiming verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel.

De BOR is ontwikkeld om fiscale belemmeringen bij de overdracht van ondernemingen te verminderen door schenk- en erfbelasting te reduceren. Deze regeling, ontstaan uit de Invorderingswet van 1845 en aangepast in 1989, 2002, en 2010, richt zich op reële bedrijfsopvolgingen. Essentiële voorwaarden zoals de bezitseis en voortzettingseis worden gesteld om te verzekeren dat alleen echte bedrijfsopvolgingen van de regeling profiteren. De BOR biedt substantiële belastingvoordelen, waaronder volledige of gedeeltelijke vrijstelling van belasting op ondernemingsvermogen, waardoor ondernemers hun bedrijf kunnen overdragen zonder dat erfgenamen zware belastingverplichtingen hebben.

Het amendement bij het Belastingplan 2024 introduceert verschillende wijzigingen in de BOR. Dit omvat het laten vervallen van de minimumvoorwaarde van 0,5% voor bloedverwanten, het verlagen van de vrijstelling voor schenk- en erfbelasting van 83% naar 75%, en het beperken van de definitie van ondernemingsvermogen tot direct gerelateerde activa. Daarnaast moeten de familiale groep aandeelhouders in een familiebedrijf nu minstens 25% van de aandelen bezitten om in aanmerking te komen voor de BOR. Deze aanpassingen zijn bedoeld om een eerlijker speelveld te creëren voor oudere familiebedrijven en oneigenlijk gebruik te voorkomen, maar ze worden bekritiseerd vanwege mogelijke voordelen voor zeer vermogende families en technische tekortkomingen die kunnen leiden tot classificatie als ongeoorloofde staatssteun onder EU-regels.

De BOR voor familiebedrijven speelt een cruciale rol in het bevorderen van economische stabiliteit en groei in Nederland. Familiebedrijven leveren aanzienlijke bijdragen aan werkgelegenheid, omzet en maatschappelijke betrokkenheid en zijn vaak leiders op het gebied van duurzaamheid. Hoewel de uitbreiding van de faciliteit het vestigingsklimaat kan verbeteren, zijn de effecten op economische groei en stabiliteit nog onzeker. Aan de andere kant bestaat bezorgdheid over verminderde belastinginkomsten als gevolg van mogelijke vertrekken van bedrijven uit Nederland, en over een ongelijk speelveld binnen Europa bij versoering of afschaffing van de BOR.

Maatregel 2 van het Belastingplan 2024 zal de toegang tot de BOR en DSR verruimen voor verwaterde indirecte belangen van minder dan 0,5%, wat kan worden gezien als consistent

met de doelen van de wetgever, hoewel sommigen betwisten of dergelijke kleine belangen als ondernemingsvermogen moeten gelden.

Maatregel 3 zal de BOR uitbreiden voor families met minstens 25% gezamenlijk belang, maar de rechtvaardiging hiervoor wordt als onvoldoende beschouwd vanwege mogelijk ongelijke behandeling zonder duidelijke objectieve reden. Dit kan leiden tot juridische uitdagingen, afhankelijk van specifieke gevallen en het oordeel van de rechter.

Hoewel het amendement beoogt oudere familiebedrijven te ondersteunen en oneigenlijk gebruik te voorkomen, ontbreekt een heldere onderbouwing in welke mate deze veranderingen het vestigingsklimaat versterken. Verlaagde vrijstellingspercentages en gewijzigde toegangscriteria kunnen onbedoelde gevolgen hebben, zoals verminderde belastinginkomsten of een oneerlijk speelveld in Europa.

Mijn conclusie ten aanzien van de verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel is als volgt.

De maatregel die de minimumvoorwaarde van een 0,5%-belang zal laten vervallen voor toegang tot de BOR roept vragen op met betrekking tot de naleving van het gelijkheidsbeginsel. Hoewel het mogelijk is om te betogen dat een belang, ook als het verder verwaterd is, nog steeds past binnen de doelstellingen van de wetgever voor de BOR, blijft er twijfel bestaan over de consistentie met de oorspronkelijke wetgevende intenties. Een indirect belang van minder dan 0,5% kan immers moeilijker worden beschouwd als ondernemingsvermogen, wat de vraag oproept of deze verruiming recht doet aan de oorspronkelijke bedoeling van de wet.

Wat betreft de maatregel die de toegang tot de BOR zal vergemakkelijken voor kleine aandelenbelangen binnen een familie, op voorwaarde dat de gezamenlijke aandelen binnen de familie ten minste 25% bedragen, vind ik dat er een objectieve rechtvaardiging voor deze regeling bestaat. Deze maatregel lijkt gericht te zijn op het ondersteunen van oudere familiebedrijven door te erkennen dat een gezamenlijk aandeelhouderschap van 25% binnen de familie voldoende significant is om in aanmerking te komen voor de BOR. Dit lijkt te passen binnen het doel van het beleid om familiebedrijven te behouden en te ondersteunen bij opvolging.

Mijn conclusie luidt dan ook dat, hoewel de toekomstige verruiming van de BOR in artikel 35c lid 5 Successiewet het potentieel heeft om oudere familiebedrijven te ondersteunen en oneigenlijk gebruik te voorkomen, deze verruiming in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. De zoektocht naar alternatieven voor de huidige BOR heeft aangetoond dat voorstellen zoals het verlagen van de minimumdrempel voor indirect aanmerkelijk belang en het richten op de economische waarde van aandelen perspectieven bieden, maar ook uitdagingen met zich meebrengen op het gebied van gelijke behandeling en uitvoerbaarheid. Het is essentieel om bij de herziening van de BOR de nadruk te leggen op de werkelijke intenties en betrokkenheid bij het bedrijf, in plaats van alleen de formele regels te volgen. Dit zou helpen om de regeling rechtvaardiger te maken, misbruik te voorkomen, en te zorgen voor een efficiënter belastingbeleid voor ondernemers en hun opvolgers in Nederland.

Verder onderzoek is noodzakelijk is om de balans tussen rechtvaardigheid, economische effectiviteit en het stimuleren van een gezond vestigingsklimaat aan te tonen. De cruciale vraag is of de verkrijger van een belang van minder dan 0,5% aangemerkt moet worden als belegger dan wel als ondernemer. Daarbij verdient noodzakelijkerwijs aandacht of bij een overgang van aandelen in een familiebedrijf naar een verkrijger van een belang minder dan 0,5% de (eventueel) verschuldigde schenk- en of erfbelasting uit privémiddelen kan worden voldaan dan wel dat deze noodzakelijkerwijs aan het ondernemingsvermogen moeten worden onttrokken. In het laatste geval past het eerder in de gedachte van de BOR om de overgang te faciliteren dan in het geval dat de belastingen uit het privévermogen kunnen worden voldaan.

Literatuurlijst

Artikelen

de Beer 2010

A.M.A. de Beer, '(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen', WFR 2010/1242.

De Beer & Hoogeveen 2019

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

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.

Rapporten

Centraal Bureau voor de Statistiek 2023

Centraal Bureau voor de Statistiek, Familiebedrijven in Nederland 2021-2022, 15 december 2023.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/maatwerk/2023/50/familiebedrijven-in-nederland-2021-2022>

Centraal planbureau 2022

Centraal planbureau, Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht, 25 mei 2022.

<https://www.cpb.nl/evaluatie-fiscale-regelingen-gericht-op-bedrijfsoverdracht>

KPMG 2023

KPMG, Global family business tax monitor, 28 februari 2023

Ministerie van Financiën 2020

Ministerie van Financiën, *Belasten van (inkomen uit) aanmerkelijk belang – Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*.

Meijburg & CO 2020

Meijburg & Co, Europese bedrijfsopvolgingsregelingen: een vergelijking, 1 oktober 2020,

<https://www.meijburg.nl/sites/default/files/2020-10/Europese%20bedrijfsopvolgingsregelingen;%20een%20vergelijking.pdf>

SEO economisch onderzoek 2024,

SEO economisch onderzoek, De maatschappelijke bijdrage van familiebedrijven in beeld, 15 maart 2024.

<https://familiebedrijvenaward.nl/wp-content/uploads/2024/03/2024-def-De-maatschappelijke-bijdrage-van-familiebedrijven-in-beeld-1.pdf>

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9

Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3

Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 13

Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 15

Kamerstukken II 2020/21, 32 637, nr. 434.

Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 164.

Kamerstukken II 2023/24, 32 637, nr. 582.

Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 11

Kamerstukken II 2023/24, 36421, nr. 12.

Jurisprudentie

HR 7 oktober 1981, nr. 20 722, BNB 1981/299.

HR 17 augustus 1994. Nr. 29 755, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731

Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/5509, [ECLI:NL:RBBRE:2012:BX3386](#),

HR 22 november 2013, nr. 13/02453, ECLI:NL:PHR:2013:862

HR 15 april 2016, nr. 15/02829, ECLI:NL:HR2016:633

HR 17 september 2021, nr. 20/01706. ECLI:NL:PHR:2021:408