

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie fiscale economie

Verhouding tussen het bezits- en voortzettingsvereiste in de Successiewet 1956 en rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid

Naam student: Hendrik-Jan Heijnen

Studentennummer: 576311

Begeleider: R.B.N. van Ovost

Tweede beoordelaar: T.C. Hoogwout

Datum definitieve versie: 27-07-2024

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

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	4
1. Inleiding	5
1.1 Aanleiding van het onderzoek	5
1.2 Probleemstelling	5
1.3 Toetsingskader	6
1.4 Opbouw en doel van de scriptie	7
1.5 Afbakening	7
2. De systematiek van de bedrijfsopvolgingsregeling	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Voorwaardelijke vrijstelling	9
2.3 Kwalificerend ondernemingsvermogen	11
2.4 Waardering van ondernemingsvermogen	12
2.5 Deelconclusie	13
3. Het bezitsvereiste	15
3.1 Inleiding	15
3.2 Het bezitsvereiste	15
3.2.1 <i>De kwalificatie van een erflater of schenker</i>	15
3.2.2 <i>Voorzieningen in art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting</i>	16
3.3 Toetsing van het bezitsvereiste	17
3.3.1 <i>Inleiding</i>	17
3.3.2 <i>Rechtmatigheid</i>	18
3.3.2.1 <i>Inleiding rechtmatigheid</i>	18
3.3.2.2 <i>Verhouding tussen het bezitsvereiste en rechtmatigheid</i>	18
3.3.3 <i>Doeltreffendheid</i>	21
3.3.3.1 <i>Inleiding doeltreffendheid</i>	21
3.3.3.2 <i>Verhouding tussen het bezitsvereiste en doeltreffendheid</i>	21
3.3.4 <i>Uitvoerbaarheid</i>	24
3.3.4.1 <i>Inleiding Uitvoerbaarheid</i>	24
3.3.4.2 <i>Verhouding tussen het bezitsvereiste en uitvoerbaarheid</i>	24
3.4 Deelconclusie	25
4. Het voortzettingsvereiste	27
4.1 Inleiding	27
4.2 Het voortzettingsvereiste	27
4.2.1 <i>Voortzettingsvereiste IB-onderneming</i>	27
4.2.2 <i>Voortzettingsvereiste aanmerkelijk belang van aandelen</i>	28
4.2.3 <i>Voorzieningen in art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting</i>	29
4.3 Toetsing van het voortzettingsvereiste	30
4.3.1 <i>Inleiding</i>	31
4.3.2 <i>Rechtmatigheid</i>	31
4.3.2.1 <i>Inleiding rechtmatigheid</i>	31
4.3.2.2 <i>Verhouding tussen het voortzettingsvereiste en rechtmatigheid</i>	31
4.3.3 <i>Doeltreffendheid</i>	33
4.3.3.1 <i>Inleiding doeltreffendheid</i>	33
4.3.3.2 <i>Verhouding tussen het voortzettingsvereiste en doeltreffendheid</i>	33
4.3.4 <i>Uitvoerbaarheid</i>	36

4.3.4.1 Inleiding uitvoerbaarheid	36
4.3.4.2 Verhouding tussen het voortzettingsvereiste en uitvoerbaarheid.....	36
4.4 Deelconclusie	37
5. Alternatief voor het bezits- en voortzettingsvereiste	39
5.1 Inleiding	39
5.2 Alternatieve bezitsvereiste	39
5.3 Alternatieve voortzettingsvereiste	41
5.4 Deelconclusie	42
6. Conclusie en aanbevelingen	43
6.1 Conclusie	43
6.2 Aanbevelingen voor vervolgonderzoeken	45
Literatuurlijst	46

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
Art.	Artikel
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
GW	Grondwet
Jo.	Juncto
SW 1956	Successiewet 1956
Uitv. Reg.	Uitvoeringsregeling
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet Vennootschapsbelasting 1969
Tbs-regeling	Terbeschikkingstellingsregeling

1. Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

In 2022 heeft het Centraal Planbureau een rapport gepubliceerd over de evaluatie van fiscale regelingen die gericht zijn op de bedrijfsoverdracht. Hierin werden de doeltreffend-, noodzakelijk- en doelmatigheid van de bedrijfsopvolgingsregeling en de doorschuifregelingen onderzocht. Daaruit kwam naar voren dat de bedrijfsopvolgingsregeling doeltreffend is omdat belastingheffing overwegend wordt voorkomen. De bedrijfsopvolgingsregeling is echter niet doelmatig bevonden omdat erflaters, schenkers of verkrijgers bij zo'n driekwart van de bedrijfsoverdrachten beschikking hebben over voldoende vrije financiële middelen om direct erf- of schenkbelasting te kunnen betalen. Naar aanleiding hiervan heeft de wetgever in de Voorjaarsnota 2023 allerlei aanpassingen in de bedrijfsopvolgingsregeling aangekondigd. Door middel van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 wil de wetgever knelpunten van de BOR wegnemen. Per 1 januari 2024 zijn al aanpassingen gedaan aan de BOR en per 1 januari 2025 en 2026 zullen nog meer aanpassingen volgen. Zo wil de wetgever bijvoorbeeld in 2026 de bezits- en voortzettingsvereiste versoepelen om de herstructurering te vergemakkelijken.¹

Het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling is om belastingheffing te voorkomen bij reële bedrijfsopvolgingen.² Om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit te mogen toepassen, moet onder andere voldaan worden aan het bezits- en voortzettingsvereiste. Deze vereisten zijn bedoeld als anti-misbruikbepalingen, waarvan het bezitsvereiste in art. 35d SW 1956 is uitgewerkt en het voortzettingsvereiste in art. 35e SW 1956.³

1.2 Probleemstelling

¹ J. Möhlmann & C. van Essen, *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*, april 2022.

² *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 5.

³ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 103.

Ik zal een fiscaal-wetenschappelijk onderzoek aandragen in hoeverre de bezits- en voortzettingsvereiste voldoen aan de voor dit onderzoek relevante kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'. Daarnaast zal ik, indien nodig, aanbevelingen doen hoe de bezits- en voortzettingsvereiste kunnen worden aangepast, waardoor ze meer voldoen aan de kwaliteitseisen. De centrale hoofdvraag is daarom als volgt geformuleerd:

Voldoen de huidige bezits- en voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling aan de kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'? Zo nee, hoe kunnen deze vereisten aangepast worden?

Om deze hoofdvraag te kunnen beantwoorden heb ik de volgende vier deelvragen geformuleerd:

- Wat houdt de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 in het kort in?
- Wat houdt het bezitsvereiste in de Successiewet 1956 in en hoe verhoudt het bezitsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling zich tot de kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'?
- Wat houdt het voortzettingsvereiste in de Successiewet 1956 in en hoe verhoudt het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling zich tot de kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'?
- Hoe kan het bezits- en voortzettingsvereiste in de Successiewet 1956 aangepast worden?

1.3 Toetsingskader

In de nota 'Zicht op wetgeving' staan de eisen vermeld waaraan wetgeving moet voldoen om de kwaliteit te waarborgen. De doelstelling van deze scriptie is om het bezits- en voortzettingsvereiste van de BOR te toetsen aan enkele kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving' om op deze manier te kunnen beoordelen of deze twee vereisten kwalitatief goed zijn (artikel 35d en 35e SW 1956) en de bedoelde doelen bereikt worden. Daarom zijn deze kwaliteitseisen van groot belang voor mijn scriptie. De nota 'Zicht op wetgeving' bevat de volgende zes kwaliteitseisen:

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen.

2. Doeltreffendheid en doelmatigheid.
3. Subsidiariteit en evenredigheid.
4. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.
5. Onderlinge afstemming.
6. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

De voor dit onderzoek relevante criteria zijn de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid. Naar mijn mening zijn deze kwaliteitseisen het meest bijpassend om tot een beoordeling te komen van het bezits- en voortzettingsvereiste.

Door middel van de geformuleerde deelvragen kan ik het bezits- en voortzettingsvereiste toetsen aan deze kwaliteitseisen en onderzoeken of nieuwe regelgeving voor deze vereisten nodig is, om zo tot een beantwoording van de hoofdvraag te komen.

1.4 Opbouw en doel van de scriptie

In het tweede hoofdstuk van deze scriptie wordt de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 kort uitgelegd. Vervolgens zal in het derde hoofdstuk het bezitsvereiste uiteengezet worden en de verhouding tussen de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen en het bezitsvereiste besproken worden. In het vierde hoofdstuk zal hetzelfde gebeuren als in het derde hoofdstuk, alleen in plaats van het bezitsvereiste zal het voortzettingsvereiste besproken worden. Als uit hoofdstuk drie en vier blijkt dat de twee vereisten niet voldoen aan de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen, zal in het vijfde hoofdstuk alternatieve suggesties voor het bezits- en voortzettingsvereiste besproken worden. Tot slot wordt in de conclusie besproken of het bezits- en voortzettingsvereiste voldoen aan de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen. Het doel van deze scriptie is om de kwaliteit van de twee vereisten te onderzoeken.

1.5 Afbakening

De wet kent meerdere bedrijfsopvolgingsregelingen, namelijk de doorschuifregelingen in de Wet IB 2001 en de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956. Ik zal in deze scriptie alleen de bedrijfsopvolgingsregeling uit de SW 1956 behandelen. Daarnaast zal ik van de kwaliteitseisen nota 'Zicht op wetgeving' alleen de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid toetsen aan het bezits- en voortzettingsvereiste.

2. De systematiek van de bedrijfsopvolgingsregeling

2.1 Inleiding

Bij het verkrijgen van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of schenking is in beginsel erf- of schenkbelasting verschuldigd. Als een onderneming wordt voortgezet, kan door de voortzetter gebruik worden gemaakt van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956. Deze fiscale regeling voorziet in een voorwaardelijke vrijstelling van erf- of schenkbelasting waarmee geprobeerd wordt te voorkomen dat de belastingheffing bij een bedrijfsoverdracht de continuïteit van een onderneming in gevaar brengt.⁴ Door toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 is (voorwaardelijk) minder of geen belasting verschuldigd dan in het geval dat de voortzetter erf- of schenkbelasting moet afrekenen over het ondernemingsvermogen.

In dit hoofdstuk wordt de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 uitgelegd. Ten eerste zal de voorwaardelijke vrijstelling nader worden ingezien. Vervolgens zullen de voorwaarden voor het toepassen van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 worden besproken, waarbij het bezits- en voortzettingsvereiste voor de volledigheid kort vermeld worden omdat in de volgende hoofdstukken op deze begrippen dieper wordt ingegaan.

2.2 Voorwaardelijke vrijstelling

De wetgever heeft de voorwaardelijke vrijstelling bij een bedrijfsopvolging opgenomen in art. 35b SW 1956. De verkrijger kan op verzoek gebruik maken van deze vrijstelling.⁵ Dit verzoek dient op hetzelfde moment als de aangifte schenk- en erfbelasting te worden gedaan.⁶ Om de vrijstelling toe te passen, moet op basis van art. 35b lid 5 SW 1956 aan drie voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet sprake zijn van een verkrijging van ondernemingsvermogen. Ten tweede moet voldaan worden aan het bezitsvereiste. Ten derde moet voldaan worden aan het voortzettingsvereiste.

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

⁵ Art. 35b lid 1 SW 1956.

⁶ Art. 35b lid 7 SW 1956.

Een voorwaardelijke vrijstelling van 100 procent wordt toegekend als de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming maximaal € 1.325.253 is.⁷ Ingeval de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming meer dan € 1.325.253 is, heeft de wetgever het volgende opgenomen in art. 35b SW 1956: als de liquidatiewaarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming de goingconcernwaarde overtreft, geldt een (voorwaardelijke) vrijstelling van 100 procent tussen het verschil van de liquidatiewaarde en goingconcernwaarde.⁸ Indien na het toepassen van wat bepaald is in art. 35b lid 1 onderdeel b sub 1° SW 1956 de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming niet boven de € 1.325.253 uitkomt, bedraagt de (voorwaardelijke) vrijstelling 100 procent.⁹ Voor zover de goingconcernwaarde meer dan € 1.325.253 bedraagt, geldt een (voorwaardelijke) vrijstelling van 83 procent over de waarde boven de €1.325.253.

De voorwaardelijke vrijstelling wordt bepaald door de waarde van de objectieve onderneming van de verkrijging en dus niet op basis van de omvang van de verkrijging.¹⁰ Dit houdt in dat als de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming verdeeld wordt over vier verkrijgers, een verkrijger 25 procent van de 100 procent vrijstelling kan benutten. Het ondernemingsvermogen van een eenmanszaak, personenvennootschap en kapitaalvennootschap behoren tot de objectieve onderneming.¹¹ Tevens behoren onroerende zaken die deel uitmaken van het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen¹² en onroerende zaken die onder de tbs-regeling in art. 3.92 Wet IB 2001 vallen en dienstbaar zijn aan de onderneming van een in aandelen verdeelde kapitaalvennootschap tot de objectieve onderneming.¹³ Eveneens behoren tot de objectieve onderneming indirecte aanmerkelijke belangen die op basis van art. 35c lid 5 SW 1956 toegerekend worden aan een ander lichaam.

⁷ Art. 35b lid 1 onderdeel a SW 1956.

⁸ Art. 35b lid 1 onderdeel b sub 1° SW 1956.

⁹ Art. 35b lid 1 onderdeel b sub 2° SW 1956.

¹⁰ F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, p. 337.

¹¹ *Kamerstukken I 2009/10*, 31930, nr.D, p. 2.

¹² Art. 7 lid 1 Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

¹³ Art. 7 lid 2 Uitv. reg. schenk- en erfbelasting.

2.3 Kwalificerend ondernemingsvermogen

De wetgever heeft in art. 35c SW 1956 opgenomen wat wordt verstaan onder kwalificerend ondernemingsvermogen. Zo behoort een IB-onderneming, of een gedeelte daarvan, tot ondernemingsvermogen indien sprake is van een materiële onderneming in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001.¹⁴ Ook een medegerechtigd in de zin van art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001, of een gedeelte daarvan, kan kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.¹⁵ Hiervoor moet voldaan worden aan de voorwaarden in art 35c lid 2 SW 1956. Ten eerste moet sprake zijn van een medegerechtigd die een rechtstreekse voortzetting vormt van een eerder door de vennootschap gedreven onderneming in de zin van art 3.2 Wet IB 2001. Ook moet de verkrijger van een medegerechtigd al een beherend vennoot zijn van de desbetreffende onderneming waarop de medegerechtigd betrekking heeft of enig aandeelhouder zijn van een vennootschap die al beherend vennoot is. Hier zie je dus de voortzetting door een kind waarbij de ouder eigenlijk via het vermogen nog participeert.

Daarnaast kwalificeren aandelen in een kapitaalvennootschap ook mogelijk als ondernemingsvermogen, indien die bij de erflater of schenker behoren tot een aanmerkelijk belang.¹⁶ De wetgever heeft dit opgenomen in art. 35c lid 1 onderdeel c SW 1956. Een verkregen belang via de meetregel in art. 4.10 Wet IB 2001 behoort niet tot het ondernemingsvermogen. De erflater of schenker die direct of indirect aandelen van een kapitaalvennootschap houdt, moet een materiële onderneming drijven in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001 of een medegerechtigd houden in de zin van art. 3.3 Wet IB 2001. Een kapitaalvennootschap kan bestaan uit ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen. Het kwalificerende ondernemingsvermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit bestaat uit het ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen van een kapitaalvennootschap tot vijf procent van het ondernemingsvermogen. Beleggingsvermogen tot vijf procent van het ondernemingsvermogen wordt de doelmatigheidsmarge genoemd. Echter, de doelmatigheidsmarge van vijf procent zal per 1 januari 2025 afgeschaft worden.¹⁷ Hiermee

¹⁴ Art. 35c lid 1 onderdeel a SW 1956 & Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen*, onderdeel 5.3.5.5.

¹⁵ Art. 35c lid 1 onderdeel b SW 1956.

¹⁶ Zie afdeling 4.3 Wet IB 2001.

¹⁷ *Kamerstukken II 2023/24*, 36421, nr. 3, p. 10.

wil de wetgever zorgen voor vereenvoudiging, rechtsgelijkheid en een betere doelmatigheid.¹⁸

De wetgever heeft in art. 35c lid 4 SW 1956 opgenomen dat preferente aandelen onder bepaalde voorwaarden ook kunnen kwalificeren als ondernemingsvermogen. Ten eerste moeten de preferente aandelen een omzetting vormen van een eerder door de erflater of schenker gehouden aanmerkelijk belang van gewone aandelen. Ten tweede moet de omzetting tot preferente aandelen gepaard zijn gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander. Ten derde moet ten tijde van de omzetting tot preferente aandelen de kapitaalvennootschap waarop de omgezette aandelen betrekking hadden een onderneming hebben gedreven in de zin van art. 35c lid 1 onderdeel a SW 1956, of een medegerechtigheid gehouden in de zin van art. 35c lid 1 onderdeel b SW 1956. Ten vierde moet de verkrijger van deze preferente aandelen reeds voor minstens vijf procent van het geplaatste kapitaal aandeelhouder zijn van de gewone aandelen. De reden waarom de wetgever een uitzondering heeft gemaakt voor preferente aandelen is omdat een houder van preferente aandelen opgevat kan worden als een verstrekker van vreemd kapitaal.¹⁹ Verkrijging van preferente aandelen wordt gezien als kwalificerend ondernemingsvermogen, als deze aandelen ontstaan in kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging.²⁰

Tot slot kunnen onroerende zaken van een erflater of schenker die onder een werkzaamheid vallen van de tbs-regeling in art 3.92 Wet IB 2001 gezien worden als kwalificerend ondernemingsvermogen, op voorwaarde dat deze onroerende zaken dienstbaar blijven aan de onderneming van een vennootschap en de verkrijger tegelijkertijd vermogensbestanddelen verkrijgt die op deze vennootschap betrekking hebben.²¹ Aan derden verhuurde onroerende zaken worden per 2024 aangemerkt als beleggingsvermogen en niet meer als ondernemingsvermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.²²

2.4 Waardering van ondernemingsvermogen

¹⁸ *Kamerstukken II 2023/24*, 36421, nr. 6, p. 5.

¹⁹ *Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 13, p. 26.

²⁰ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 43.

²¹ Art. 35c lid 1 onderdeel d SW 1956.

²² *Kamerstukken II 2022/23*, 36200, nr. 1, p.49 en 88.

Hoe een onderneming gewaardeerd moet worden, is geregeld in art. 21 SW 1956. Een onderneming moet gewaardeerd worden op basis van de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging.²³ Hierbij wordt in aanmerking genomen dat wat in het economische verkeer als een eenheid moet worden gezien, met inachtneming van die omstandigheid.²⁴ Oftewel, vermogensbestanddelen moeten in hun geheel gewaardeerd worden en niet afzonderlijk. De wetgever heeft in art. 21 lid 13 SW 1956 opgenomen dat ondernemingsvermogen gewaardeerd moet worden alsof de onderneming voortgezet wordt. Hiermee wordt de goingconcernwaarde bedoeld. Als de liquidatiewaarde hoger is dan de goingconcernwaarde, wordt ten minste gewaardeerd op de liquidatiewaarde. In de praktijk is echter niet vaak sprake van ondernemingen met een hogere liquidatiewaarde. Een voorbeeld van ondernemingen met een hogere liquidatiewaarde dan de goingconcernwaarde zijn landbouwbedrijven omdat landbouwbedrijven over het algemeen veel eigen vermogen hebben en een laag rendement.²⁵ Tot slot is de voor overdracht vatbare goodwill inbegrepen in de waarde in het economische verkeer en niet overdraagbare goodwill is dus niet inbegrepen.²⁶

2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is beknopt de systematiek van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 uiteengezet. Allereerst is de voorwaardelijke vrijstelling in art. 35b SW 1956 besproken. Zo kan de voortzetter van een onderneming mogelijk een vrijstelling van 100 procent benutten als de goingconcernwaarde niet meer dan € 1.325.253 bedraagt en hoger is dan de liquidatiewaarde. Ingeval de goingconcernwaarde meer dan € 1.325.253 is, bedraagt de vrijstelling 83% over het bedrag boven de € 1.325.253. Indien de liquidatiewaarde hoger is dan de goingconcernwaarde, zal het verschil daartussen voor 100% vrijgesteld worden.

Vervolgens is art. 35c SW 1956 behandeld. Hier heeft de wetgever beschreven wat verstaan dient te worden onder kwalificerend ondernemingsvermogen. Om gebruik te kunnen maken

²³ Art. 21 lid 1 SW 1956.

²⁴ Art. 21 lid 12 SW 1956.

²⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 november 2015 (*Stcrt.* 2015, 41921).

²⁶ F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, p. 340.

van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, dient het ondernemingsvermogen te voldoen aan het eerste lid van het hiervoor genoemde artikel.

Tot slot is de waardering van ondernemingsvermogen behandeld. De wetgever heeft dit opgenomen in art. 21 SW 1956. Ondernemingsvermogen wordt gewaardeerd op de goingconcernwaarde, oftewel de voortzettingswaarde, en in ieder geval op de liquidatiewaarde.

3. Het bezitsvereiste

3.1 Inleiding

Het bezitsvereiste wordt in 2026 versoepeld. Hiermee wil de wetgever beter aansluiten bij het doel van de bezitseis. Enerzijds is de bezitseis bedoeld om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, anderzijds is het een anti-misbruikbepaling.²⁷

In dit hoofdstuk wordt het bezitsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling uitgelegd. Ten eerste zal het bezitsvereiste geïntroduceerd worden. Vervolgens worden de knelpunten van het bezitsvereiste behandeld. Tot slot worden de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving' eerst beknopt geïntroduceerd om te kijken hoe het bezitsvereiste zich verhoudt tot deze kwaliteitseisen.

3.2 Het bezitsvereiste

De wetgever heeft in art 35d SW 1956 opgenomen wat wordt verstaan onder een kwalificerende erflater of schenker. Een bedrijfsopvolger kan gebruikmaken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten als de erflater minimaal één jaar tot overlijden of de schenker minimaal vijf jaar tot schenking de onderneming heeft gedreven.

3.2.1 *De kwalificatie van een erflater of schenker*

Ten eerste moet de erflater of schenker gedurende één (bij overlijden) of vijf jaar (bij schenking) een ondernemer zijn geweest op grond van art. 3.4 of art. 3.5 Wet IB 2001.²⁸ Daarnaast kan een kwalificerende erflater of schenker ook een medegerechtigde ingevolge art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 zijn.²⁹ Onder het begrip kwalificerende erflater of schenker valt eveneens een aanmerkelijkbelanghouder op grond van art. 35c lid 1 onderdeel c SW 1956 van een kapitaalvennootschap dat voor één (bij overlijden) of vijf jaar (bij

²⁷ *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 103.

²⁸ Art. 35d lid 1 onderdeel a SW 1956.

²⁹ Art. 35d lid 1 onderdeel b SW 1956.

schenking) een materiële onderneming heeft gedreven of een medegerechtigheid heeft genoten.³⁰ Het in art. 35c lid 1 onderdeel c sub 2° SW 1956 genoemde beleggingsvermogen mag tijdens de bezitstermijnen niet ingebracht zijn in de kapitaalvennootschap. Hiermee wordt voorkomen dat vlak voor het vererven of schenken door de erflater of schenker het beleggingsvermogen in de kapitaalvennootschap wordt ingebracht om zo de omvang voor de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 te verhogen.³¹ Tot slot kwalificeert een erflater of schenker als zij een resultaat uit werkzaamheid van een ter beschikking gestelde onroerende zaak hebben genoten.³²

Eenzijds faciliteert het bezitsvereiste reële bedrijfsopvolgingen, anderzijds is het een anti-misbruikbepaling. De bezitseys van één (bij overlijden) of vijf jaar (bij schenking) is in de wet opgenomen om te voorkomen dat vlak voor overlijden of schenken belast vermogen wordt omgezet in onbelast ondernemingsvermogen. Aanvankelijk was alleen een bezitseys van vijf jaar voor schenking opgenomen in de wet. Bij overlijden gold destijds geen bezitseys omdat dit volgens de wetgever niet nodig was vanwege de onverwachtheid van overlijden.³³ Sinds 1 januari 2010 is ook een bezitseys van één jaar voor overlijden ingevoerd door de wetgever.

3.2.2 Voorzieningen in art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting

In sommige situaties is in beginsel niet voldaan aan de bezitseys in art. 35d SW 1956, maar door art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting kan materieel wel aan de bezitseys voldaan zijn. Zo wordt ook voldaan aan de één- of vijfjaarsperiode als de erflater of schenker een IB-onderneming drijft die eerst werd gedreven door een nv of bv met beperkte aansprakelijkheid waarop art. 14c Wet Vpb 1969 op van toepassing is.³⁴ Daarnaast is ook voldaan aan de bezitseys als een onderneming wordt gedreven door een nv of bv die eerst werd gedreven door een erflater of schenker en waarop art. 3.65 Wet IB 2001 op van toepassing is.³⁵ Mede is voldaan aan de bezitseys als de erflater of schenker een medegerechtigde is volgens art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001, en deze medegerechtigde

³⁰ Art. 35d lid 1 onderdeel c SW 1956.

³¹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 3, p. 46.

³² Art. 35d lid 1 onderdeel d SW 1956.

³³ *Kamerstukken II 1997/98*, 25688, nr. 3, p. 8.

³⁴ Art. 9 lid 1 onderdeel a Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

³⁵ Art. 9 lid 1 onderdeel b Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

een onderneming drijft die eerder door de erflater of schenker als IB-ondernemer werd gedreven.³⁶ Tevens wordt voldaan aan het bezitsvereiste als een erflater of schenker resultaat uit een werkzaamheid van een onroerende zaak ontvangt, terwijl de onroerende zaak behoorde tot het ondernemingsvermogen van een gedreven onderneming van een erflater of schenker.³⁷ Voor alle hierboven beschreven situaties geldt dat de bezitstermijn van voor en na de geruisloze herstructurering bij elkaar moeten worden opgeteld om te bepalen of voldaan wordt aan het bezitsvereiste.

De wetgever heeft in art. 9 lid 6 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting opgenomen dat voldaan is aan de bezitstermijn als sprake is van een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen en de bezitstermijn van de gewone aandelen minimaal één jaar (bij overlijden) of vijf jaar (bij schenking) bedroeg. Art. 9 lid 6 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting geldt als een aanvulling bij een situatie waarbij de gewone aandelen nog niet is voldaan aan de bezitsperiode.³⁸

Tot slot heeft de wetgever in art. 9 lid 7 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting opgenomen dat wanneer de erflater eerder krachtens erfrecht of schenking kwalificerend ondernemingsvermogen heeft verkregen en hij binnen één jaar overlijdt, de bezitstermijn van één jaar niet geldt.

3.3 Toetsing van het bezitsvereiste

3.3.1 Inleiding

In de vorige paragraaf is het bezitsvereiste van art. 35d SW 1956 en de uitzonderingen van art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting besproken. In deze paragraaf zullen enkele knelpunten van het bezitsvereiste worden besproken. Aan de hand van deze knelpunten zal ook de verhouding tussen het bezitsvereiste en de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving' getoetst worden.

³⁶ Art. 9 lid 1 onderdeel c Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

³⁷ Art. 9 lid 1 onderdeel d Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

³⁸ I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Cursus Belastingrecht*, S&E.11.3.0.E.

3.3.2 *Rechtmatigheid*

3.3.2.1 *Inleiding rechtmatigheid*

In deze paragraaf zal de bezitseis getoetst worden aan de kwaliteitseis rechtmatigheid. Rechtmatigheid houdt in dat wetten gebaseerd moeten zijn op het recht. Hierdoor is rechtmatigheid de meest wezenlijke kwaliteitseis voor wetgeving. Bij het maken van wetten moet recht worden gedaan aan het internationale recht, EU-recht, de Grondwet en de algemene rechtsbeginselen.³⁹ Rechtmatigheid toetst dus of de bezitseis van de bedrijfsopvolgingsregeling in overeenstemming is met het recht. Hierbij zal ik aan de hand van de wettekst en jurisprudentie over het bezitsvereiste beoordelen of het bezitsvereiste voldoet aan de rechtmatigheid. Daarnaast zal ik kijken of de bezitseis strijd oplevert met het gelijkheidsbeginsel. Aangezien het gelijkheidsbeginsel in art. 1 GW staat, is het gelijkheidsbeginsel naar mijn mening een goede manier om te kijken hoe rechtmatig de bezitseis is. Daarnaast geeft Hoogeveen aan dat de wetgever erop moet toezien dat wetgeving niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel in de zin van art. 1 GW.⁴⁰ Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, en ongelijke gevallen ongelijk.

3.3.2.2 *Verhouding tussen het bezitsvereiste en rechtmatigheid*

Op 29 mei 2020 heeft de Hoge Raad over twee arresten uitspraak gedaan die een grote invloed hebben op de bezitseis van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956. Het betreft het zogenaamde activa-passiva arrest⁴¹ en deelnemingen arrest⁴². De aanleiding hiervan was dat de Staatssecretaris van Financiën vond dat de bezitseis ook zag op de uitbreiding van een deelneming.

In het activa-passiva arrest was de kwestie als volgt: een vader bezat alle certificaten van aandelen in E Holding. De vader had op basis van deze certificaten een aanmerkelijk belang

³⁹ *Kamerstukken II 1990/91*, 22008, nr. 1 en 2, p. 24.

⁴⁰ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, onderdeel 9.1.1.

⁴¹ HR 29 mei 2020, ECLI:HR:2020:867, BNB 2021/1.

⁴² HR 29 mei 2020, ECLI:HR:2020:990, BNB 2021/2.

volgens afdeling 4.3 van de Wet IB 2001. E Holding bezit alle aandelen in E bv, E bv bezit weer 55% van de aandelen in H holding die weer een 100% belang heeft in F bv. F bv drijft een materiële onderneming in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001. In 2013 heeft F bv alle activa en passiva van G bv gekocht, waarbij G bv opgegaan is in F bv. De vader schenkt in 2014 een deel van zijn certificaten aan zijn zoon en dochter. De vraag was of de bedrijfsopvolgingsregeling in SW 1956 ook toegepast kon worden op de waarde van G bv. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor elke afzonderlijke objectieve onderneming een aparte bezitseis geldt. Als een overgenomen onderneming opgaat in een al bestaande onderneming, dan geldt één bezitseis voor de aangekochte en al bestaande onderneming. Beoordeeld moet dus worden of G bv (in deze casus) op moment van verkrijging zelfstandig een materiële onderneming dreef of dat het samen met F bv een materiële onderneming dreef. Hieruit volgde de conclusie dat geen aparte bezitseis gold voor G bv en dat de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 ook van toepassing was op de waarde van G bv. Het oordeel van de Hoge Raad dat geen aparte bezitseis geldt als activa en passiva van een overgenomen onderneming opgaan in een al bestaande onderneming, is naar mijn mening niet in strijd met de rechtmatigheid. Van belang is of een materiële onderneming op grond van art. 3.2 Wet IB 2001 wordt gedreven op het moment van verkrijging. In het activa-passiva arrest is hier sprake van. Daarnaast is volgens de Hoge Raad niet in de wettekst opgenomen dat van belang is hoe het kwalificerend ondernemingsvermogen op grond van art. 35c SW 1956 van een onderneming in de tussentijd is veranderd.⁴³ Ook uit de vroegere parlementaire stukken blijkt nergens uit dat dit van belang is. Hierdoor ben ik van mening dat het gelden van één bezitseis bij het opgaan van een onderneming in een al bestaande onderneming voldoet aan de rechtmatigheid, omdat het in overeenstemming is met de wettekst en het recht.

Het deelnemingen arrest ging over de vraag of de uitbreiding van een deelneming gedurende de bezitstermijn leidt tot een nieuwe bezitstermijn. Niet van belang in deze casus was of de aangekochte deelneming een objectieve onderneming was. Op 15 januari 2014 ontvangt de belanghebbende een schenking van alle aandelen in Holding bv van zijn ouders. Holding bv heeft voor de schenking een 100% belang in E bv en H bv. Daarnaast heeft H bv

⁴³ HR 29 mei 2020, ECLI:HR:2020:867, BNB 2021/1.

vanaf 2010 een 50% belang in F bv. Relevant om te vermelden is dat Holding bv op 24 november 2009 de aandelen van E bv heeft overgenomen van de vader die E bv in 2007 had opgericht en E bv en F bv dreven een materiële onderneming. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat Holding bv verschillende objectieve ondernemingen in bezit heeft en de bezitseis op elke objectieve onderneming afzonderlijk moet worden toegepast die in bezit zijn van Holding bv.

Belanghebbende van het deelnemingen arrest deed tevergeefs een beroep op het gelijkheidsbeginsel van art. 1 GW. Hij was van mening dat bij de bezitsperiode opgeteld moest worden de periode dat E bv in bezit was van de vader vanwege het feit dat volgens hem eenzelfde situatie voordeed als in art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting. Echter, de Rechtbank en ook de Hoge Raad gingen hier niet in mee omdat E bv door Holding bv was overgenomen middels een koop van de aandelen van E bv.⁴⁴ Ik deel deze mening van de Rechtbank en Hoge Raad omdat art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting alleen van toepassing is op situaties van geruisloze doorschuiving. Aangezien E bv is overgenomen door Holding bv door middel van contanten, is geen sprake van een geruisloze doorschuiving. Hierdoor kan de belanghebbende geen beroep doen op het gelijkheidsbeginsel omdat geen sprake is van gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden.

Naar mijn mening komt de Kennisgroep schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst met een opmerkelijk standpunt inzake de bezitsperiode bij de inkoop van direct gehouden aandelen. Dit betreft een standpunt van de Kennisgroep schenk- en erfbelasting van 8 juni 2023.⁴⁵ De kwestie was als volgt: X bv heeft 1.000 gewone aandelen uitstaan bij personen A,B,C,D en E. Deze personen hebben elk 20% van de aandelen van X bv. X bv koopt de 200 aandelen van persoon A in en trekt deze vervolgens in. Hierdoor krijgen personen B,C,D en E ieder een aandeel van 25% in X bv. Persoon B wilt kort na de inkoop van de aandelen van persoon A al zijn aandelen in X bv schenken aan kind Z. Persoon B heeft zijn aandelen meer dan vijf jaar in bezit. Dit leidde tot de vraag of de inkoop en intrekking van gewone direct gehouden aandelen bij een aandeelhouder resulteert in een start van een nieuwe bezitstermijn voor de aandeelhouders wiens gerechtigheid tot toekomstige winsten en waardeveranderingen door de inkoop verhoudingsgewijs toeneemt. De Kennisgroep schenk-

⁴⁴ HR 29 mei 2020, ECLI:HR:2020:990, BNB 2021/2.

⁴⁵ 8 juni 2023, KG:063:2023:20.

en erfbelasting van de belastingdienst antwoordde dat de bezitsperiode opnieuw begint te lopen als de inkoop van aandelen bij een aandeelhouder leidt tot een relatieve stijging van toekomstige winsten en waardeveranderingen van de onderneming van de andere aandeelhouders. Dit wordt door de Belastingdienst relatieve aanwas genoemd.

Ik ben het niet eens met het antwoord van de Kennisgroep schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst. Op basis van de twee arresten van 29 mei 2020 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de bezitseis uitsluitend ziet op een verkregen zelfstandige objectieve onderneming en niet op een uitbreiding van een al bestaande onderneming. Mijns inziens is de mening van de belastingdienst dat een procentuele stijging in de subjectieve gerechtigheid leidt tot een nieuwe bezitstermijn in strijd met de twee arresten van 29 mei 2020. Daarnaast is ook aan de wettekst voldaan: het pakket aandelen van schenker kwalificeert als ondernemingsvermogen op basis van art. 35c lid 1 onderdeel c SW 1957 en de schenker heeft de aandelen meer dan vijf jaar in bezit (art. 35d SW 1956). Hierdoor is het standpunt van de Belastingdienst naar mijn mening in strijd met de rechtmatigheid van de bezitseis, omdat hun standpunt niet in overeenstemming is met de wettekst en het recht.

3.3.3 *Doeltreffendheid*

3.3.3.1 *Inleiding doeltreffendheid*

De kwaliteitseis doeltreffendheid moet zorgen voor de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen.⁴⁶ Door te toetsen of de bezitseis van de bedrijfsopvolgingsregeling doeltreffend is, wordt gekeken of door middel van de bezitseis de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1965 uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen faciliteert en misbruik wordt voorkomen.

3.3.3.2 *Verhouding tussen het bezitsvereiste en doeltreffendheid*

Op 21 februari 2023 is een standpunt van de Kennisgroep schenk- en erfbelasting van de Belastingdienst bekendgemaakt over de vraag of een inkoop van niet-kwalificerende

⁴⁶ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1 en 2, p. 25.*

preferente aandelen leidt tot een nieuwe bezitstermijn voor de aandeelhouder die gewone en niet-kwalificerende preferente aandelen bezit. De casus was als volgt: natuurlijke personen A en B bezitten gewone en preferente aandelen in een bv. Deze bv drijft een onderneming in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001. Het is bekend dat de preferente aandelen niet kwalificeren voor de faciliteit van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 omdat geen sprake is van preferente aandelen ingevolge art 35c lid 4 SW 1956. Persoon B is van plan om zijn gewone aandelen te gaan schenken. Tijdens de bezitstermijn van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 koopt de bv de niet-kwalificerende aandelen van personen A en B in. De vraag was of de hiervoor genoemde inkoop van aandelen leidt tot de aanvang van een nieuwe bezitstermijn voor de gewone en niet-kwalificerende preferente aandelen van personen A en B. De Belastingdienst was van mening dat dit niet leidt tot een nieuwe bezitstermijn omdat de wetgever een houder van niet-kwalificerende aandelen beschouwd als een kapitaalverschaffer. Hierdoor vindt door de inkoop van deze aandelen geen verschuiving plaats in de subjectieve gerechtigheid tot het ondernemingsvermogen en begint de bezitstermijn voor de houders van de gewone aandelen niet opnieuw.⁴⁷

Het bezitsvereiste heeft als doel reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. Daarnaast is het bezitsvereiste ook een anti-misbruikbepaling.⁴⁸ De wetgever ziet houders van niet-kwalificerende preferente aandelen als kapitaalverschaffers omdat houders van niet-kwalificerende preferente aandelen en een medegerechtigheid alleen vermogen storten in ondernemingen.⁴⁹ Voor deze kapitaalverschaffers is volgens de wetgever de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 niet van toepassing.⁵⁰ Ik deel de mening van de Belastingdienst omdat als een nieuwe bezitstermijn zou aanvangen, de inkoop van niet-kwalificerende aandelen tot problemen leidt voor de continuïteit van een onderneming. Daarom acht ik het antwoord van de Belastingdienst in lijn met de doeltreffendheid van de bezitstermijn van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956, omdat met de inkoop van niet-kwalificerende preferente aandelen geen misbruik beoogd werd en deze inkoop niet leidt tot problemen om een reële bedrijfsoverdracht te faciliteren.

⁴⁷ 21 februari 2023, KG:063:2022:1.

⁴⁸ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 103.

⁴⁹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr.9, p. 97.

⁵⁰ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr.9, p. 97.

De bezitseis heeft een materiële benadering.⁵¹ Dit houdt in dat een ondernemer een materiële onderneming moet drijven tijdens de bezitsperiode. In paragraaf 3.2.2 zijn de uitzonderingen van art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting besproken die gelden voor situaties waar sprake is van bepaalde herstructureringen tijdens de bezitsperiode. Formeel gezien is in het hiervoor genoemde artikel niet voldaan aan de bezitseis, maar tijdens de bezitsperiode is wel een materiële onderneming gedreven. Daarom mogen in bepaalde situaties twee bezitstermijnen bij elkaar opgeteld worden waarbij toch voldaan wordt aan de bezitseis.

In de praktijk is sprake van situaties die in formele zin niet, maar in materiële zin wel voldoen aan de bezitseis. Deze situaties heeft de wetgever niet opgenomen in art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting. Een voorbeeld hiervan blijkt uit het eerder behandelde deelnemingen arrest. In dit arrest nam een houdstermaatschappij tegen betaling in contanten de aandelen in de werkmaatschappij van de aandeelhouder van deze houdstermaatschappij over. De Hoge Raad oordeelde dat een nieuwe bezitstermijn ging lopen omdat art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting niet van toepassing was op deze kwestie. Echter, Hoogeveen zegt dat als de houdstermaatschappij gebruik had gemaakt van een aandelenfusie in de zin van art. 3.55 jo. art. 4.41 en 4.42 Wet IB 2001, de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 wel van kracht was geweest.⁵² Hierdoor was de bezitsperiode niet opnieuw gaan lopen. Ondanks dat hier geen sprake is van gelijke situaties, had schenker geen misbruik willen maken van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956.⁵³ De schenker heeft niet vlak voor de herstructurering belast vermogen omgezet in onbelast vermogen en in deze kwestie was sprake van een reële bedrijfsoverdracht waarvoor de wetgever de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 heeft bedoeld. Daarom ben ik van mening dat de bezitseis niet doeltreffend genoeg is en een aanpassing van art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting nodig is om bepaalde herstructureringen waarbij geen misbruik wordt beoogd en sprake is van een reële bedrijfsopvolging, aan de wet toe te voegen. Concluderend, het bezitsvereiste is niet altijd doeltreffend ingeval van herstructureringen. Aangezien in het zogenoemde deelnemingen

⁵¹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9, p. 103.

⁵² M.J. Hoogeveen, *BNB 2021/2*, punt 5.

⁵³ M.J. Hoogeveen, *BNB 2021/2*, punt 4.

arrest geen sprake was van misbruik en een reële bedrijfsoverdracht beoogd werd, sluit het bezitsvereiste hier niet aan bij de doeltreffendheid.

3.3.4 Uitvoerbaarheid

3.3.4.1 Inleiding uitvoerbaarheid

Wetten moeten toepasbaar en uitvoerbaar zijn voor burgers, bedrijven en ook de overheid. Door de bezitser te toetsen aan de uitvoerbaarheid, zal beoordeeld worden of de bezitser leidt tot uitvoerings technische problemen. Onuitvoerbare wetten leiden meestal tot onaanvaardbare beleidsmatige en rechtsstatelijke gronden.⁵⁴

3.3.4.2 Verhouding tussen het bezitsvereiste en uitvoerbaarheid

De Staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst waren van mening dat een separate bezitser gold voor de uitbreiding van een deelneming. De Hoge Raad was het hier niet mee eens en oordeelde in de arresten van 29 mei 2020 dat geen aparte bezitser geldt bij uitbreiding van een onderneming. Hierbij maakte de Hoge Raad wel één uitzondering: indien een overgenomen onderneming na de overname te identificeren is als een zelfstandige onderneming, geldt een nieuwe bezitser. Om te beoordelen of sprake is van een zelfstandige objectieve onderneming na overname, kan naar mijn mening tot lastige discussies leiden in de praktijk. De Beer legt in een Land- en Tuinbouwbuletin een duidelijk voorbeeld uit die laat zien dat het in de praktijk lastig kan zijn om te beoordelen of een nieuwe onderneming is opgegaan in een bestaande onderneming.⁵⁵ Een agrariër heeft een bedrijf in de akkerbouw. Hij neemt later een veeteelt bedrijf over. De vraag speelt of hier voldoende samenhang is tussen het akkerbouw en veeteelt bedrijf. Volgens de Beer is het 'totaalplaatje' bepalend. Ondanks dat de activiteiten niet vergelijkbaar zijn met elkaar, zijn de twee ondernemingen op een andere manier verweven met elkaar. Zo wordt bijvoorbeeld gebruik gemaakt van hetzelfde personeel, machines en dezelfde klanten. Hierdoor kan de uitbreiding toch zijn opgegaan in de bestaande onderneming. In deze casus is sprake van een

⁵⁴ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1 en 2, p. 27.*

⁵⁵ A.M.A. de Beer, 'Bezitser BOR na de 29 mei-arresten', *LTB 2021/9*, p.12 en 13.

‘gemengd bedrijf’. A-G Overgaauw heeft geadviseerd dat de volgende factoren van belang zijn om vast te stellen of voldoende samenhang bestaat tussen een nieuwe en bestaande onderneming: aard van de activiteiten, economische of commerciële verbondenheid, organisatorische verbondenheid (waaronder de intern organisatorische/administratieve verbondenheid), klantenkring, synergievoordelen en het al dan niet hebben van verschillende werklocaties en van verschillend personeel.⁵⁶

Doordat de rechtspraak feitelijk van aard is, kan een belanghebbende zich hierop beroepen. Een belanghebbende kan van mening zijn dat sprake is van een vergelijkbare situatie, waarop de belastinginspecteur weer kan menen dat een bepaalde situatie niet vergelijkbaar is met de uitspraak. Dit zal leiden tot vele discussies tussen de belanghebbende en de Belastingdienst over de vraag of sprake is van één of meerdere ondernemingen.⁵⁷ Voor de Belanghebbende kan het onduidelijk zijn wanneer een onderneming opgaat in een bestaande onderneming en voor de belastingdienst kan het moeilijk zijn om dit te onderscheiden. Mijns inziens voldoet de bezitser daarom niet aan de uitvoerbaarheid, voor zowel de belanghebbende als de overheid.

3.4 Deelconclusie

In deze paragraaf zal antwoord worden gegeven op de tweede deelvraag van mijn scriptie: Wat houdt het bezitsvereiste in de Successiewet 1956 in en hoe verhoudt het bezitsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling zich tot de kwaliteitseisen van de nota ‘Zicht op wetgeving’?

Ten eerste is het bezitsvereiste in art. 35d SW 1956 uitgelegd. Onder een kwalificerende erflater of schenker valt een erflater die minstens één jaar over kwalificerend ondernemingsvermogen beschikt en voor een schenker geldt een vijfjaarsperiode. Als aan deze voorwaarde is voldaan, is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW 1956 van toepassing. Daarnaast zijn de uitzonderingen op het bezitsvereiste in art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting uitgelegd.

⁵⁶ Concl. A-G J.A.C.A Overgaauw, ECLI:NL:PHR:2008:AZ9086, bij HR 19 december 2008.

⁵⁷ A.M.A de Beer verwacht dat het aantal rechterlijke procedures bij deze kwestie zullen toenemen vanwege de de arresten van 29 mei 2020.

Het bezitsvereiste is eerst getoetst aan de rechtmatigheid. Rechtmatigheid houdt in dat een wet in overeenstemming met het recht moet zijn. Ik ben van mening dat het bezitsvereiste aan de hand van het activa-passiva arrest en deelnemingen arrest voldoet aan de rechtmatigheid. Het standpunt van de Belastingdienst over het bezitsvereiste bij een 'relatieve aanwas' daarentegen voldoet mijns inziens niet aan de rechtmatigheid, omdat een stijging in de subjectieve gerechtigheid in strijd is met de oordelen van de Hoge Raad op basis van de twee arresten van 19 mei 2020.

Vervolgens is het bezitsvereiste getoetst aan de doeltreffendheid. De wetgever wilde met het bezitsvereiste reële bedrijfsoverdrachten faciliteren en misbruik voorkomen. Naar mijn mening is de overheid daarin niet geslaagd. Het zogenoemde deelnemingen arrest is een goed voorbeeld hiervan. Zo heeft de belanghebbende in dit arrest zijn aandelen verkocht aan zijn houdstermaatschappij. Doordat de houdstermaatschappij tegen betaling de aandelen heeft verworven, zal een nieuwe bezitseys na de overname gelden. Naar mijn mening strookt dit met het doel en de strekking van het bezitsvereiste omdat hierdoor de continuïteit van de onderneming in gevaar kan komen. Daarnaast heeft de belanghebbende ook geen misbruik willen maken. Een aanpassing van art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting lijkt mij noodzakelijk om zo beter aan te sluiten bij het doel van het bezitsvereiste.

Tot slot is ook gekeken naar de uitvoerbaarheid van het bezitsvereiste. Naar mijn mening gaan de verschillende meningen van de belanghebbende en Belastingdienst over de invulling van het begrip 'zelfstandige objectieve onderneming' leiden tot problemen in de praktijk. Als een nieuwe onderneming na overname zelfstandig blijft, zal een aparte bezitseys gelden. De twee arresten van 29 mei 2020 geven een kijk op het begrip, maar lossen niet alles op. Hierdoor zullen veel procedures komen of bij een belanghebbende sprake is van het opgaan van een nieuwe onderneming in een bestaande onderneming. Dit zorgt ervoor dat het bezitsvereiste naar mijn mening niet voldoet aan de kwaliteitseis uitvoerbaarheid.

4. Het voortzettingsvereiste

4.1 Inleiding

Voordat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in beeld komen, moet aan drie voorwaarden worden voldaan. In hoofdstuk 2 is de eerste voorwaarde behandeld, namelijk dat sprake moet zijn van kwalificerend ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956. In hoofdstuk 3 is de tweede voorwaarde uitgelegd, het bezitsvereiste in art. 35d SW 1956. In dit hoofdstuk zal de laatste voorwaarde worden uitgelegd, namelijk het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in art. 35e SW 1956. Allereerst zal het voortzettingsvereiste geïntroduceerd worden. Vervolgens zal art. 10 Uitv. Reg. schenken en erfbelasting worden behandeld. Tot slot zal nog gekeken worden hoe het voortzettingsvereiste zich verhoudt tot de voor dit onderzoek gekozen kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'. Voor een uitleg van deze kwaliteitseisen verwijs ik u terug naar het vorige hoofdstuk, waar ze in de derde paragraaf zijn behandeld.

4.2 Het voortzettingsvereiste

In art. 35b lid 6 SW 1956 heeft de wetgever opgenomen dat de voorwaardelijke vrijstelling vervalst, als binnen vijf jaar na verkrijging van het kwalificerende ondernemingsvermogen niet meer wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste. Gebeurtenissen die in strijd zijn met het voortzettingsvereiste zijn opgenomen in art. 35e SW 1956.

4.2.1 *Voortzettingsvereiste IB-onderneming*

Zo wordt niet meer voldaan aan het voortzettingsvereiste als de verkrijger van een IB-onderneming of van een medegerechtigheid ophoudt met winst te genieten uit de IB-onderneming of medegerechtigheid, of een gedeelte hiervan.⁵⁸ In de winstsfeer is van belang wanneer sprake is van 'ophouden uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten'. Hiervoor moet in beginsel aangesloten worden bij het materiële stakingsbegrip

⁵⁸ Art. 35e lid 1 onderdeel a en b SW 1956.

in de Wet IB 2001.⁵⁹ Echter, hier gelden uitzonderingen op als het motief van de bedrijfsopvolgingsregeling dit rechtvaardigt.⁶⁰ Zo wordt niet voldaan aan het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling als de doorschuiffaciliteit in de zin van art 3.63 Wet IB 2001 van toepassing is. De reden hiervoor is dat de ondernemer ophoudt winst te genieten voor de SW 1956.

De winstgerechtigheid van IB-ondernemingen mag niet in economische zin afnemen tijdens de voortzettingsperiode.⁶¹ Een voorbeeld hiervan is de inbreng in een personenvennootschap, zoals een vof. Als een samenwerkingsverband wordt aangegaan gedurende de voortzettingsperiode tussen de verkrijger (van een eenmanszaak) en een ander, zal voor de Wet IB 2001 naar evenredigheid sprake zijn van staking als de ander subjectief gerechtigd wordt tot het samenwerkingsverband, ondanks dat de absolute omvang van de winst van de verkrijger gelijk blijft. Ook voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 geldt dat de faciliteit naar evenredigheid wordt teruggetrokken omdat de verkrijger ophoudt met winst te genieten. Hetzelfde geldt als bij inbreng in een personenvennootschap de verkrijger de stille reserves voorbehoudt. Echter, op basis van art. 35e lid 2 SW 1956 geldt dat het aangaan van een samenwerkingsverband niet altijd leidt tot een terugtrekking (naar evenredigheid) van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Zo houdt de verkrijger alleen op winst te genieten als zijn winst in een samenwerkingsverband verder afneemt dan de winst van het daarvoor verkregen ondernemingsvermogen. Daarnaast kan de verkrijger het kwalificerend ondernemingsvermogen dat hij als vennoot al bezat in een samenwerkingsverband wel overdragen zonder dat het in strijd is met het voortzettingsvereiste.

4.2.2 *Voortzettingsvereiste aanmerkelijk belang van aandelen*

Bij het voortzettingsvereiste ten aanzien van een aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3 van de Wet IB 2001 is van belang dat de aanmerkelijkbelangaandelen gedurende de voortzettingsperiode van vijf jaren niet vervreemd mogen worden.⁶² Van een fictieve

⁵⁹ Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.1.

⁶⁰ Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, onderdeel 6.1.

⁶¹ I.J.F.A van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Cursus Belastingrecht*, S&E.11.4.0.B.

⁶² Art. 35e lid 1 onderdeel c sub 1 SW 1956.

vervreemding in de zin van art. 4.16 Wet IB 2001 mag ook geen sprake zijn, tenzij in art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting anders bepaald is. De wetgever heeft met art. 35e lid 3 een nadere invulling gegeven over wat mede wordt verstaan onder vervreemding. Hierin is bepaald dat ook onder een vervreemding wordt verstaan een fictieve vervreemding in de zin van art. 4.16 Wet IB 2001, zelfs als deze fictieve vervreemding plaatsvindt inzake aandelen die niet tot een aanmerkelijk belang behoren. Indien de verkrijger geen aanmerkelijk belang verkrijgt, worden de aandelen in box 3 van de Wet IB 2001 belast.

Daarnaast leidt een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen gedurende de voortzettingsperiode van vijf jaren of een wijziging in de gerechtigheid tot toekomstige winsten of waardeontwikkelingen van de aanmerkelijkbelangaandelen tot een terugname van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.⁶³ Hiermee wilde de wetgever voorkomen dat in zo'n omzetting in preferente aandelen geen vervreemding plaatsvond, maar dat wel sprake is van een verboden handeling.⁶⁴ Ook geldt op basis van art. 35e lid 4 SW 1956 dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor preferente aandelen naar evenredigheid vervalt als gewone aandelen vervreemd worden gedurende de voortzettingsperiode van vijf jaren.

Tot slot geldt als eis aan het lichaam waarop de aandelen betrekking hebben, dat het niet mag ophouden met winst te genieten uit de onderneming of de medegerechtigheid, of een gedeelte daarvan.⁶⁵ Hierbij wordt aangesloten bij het materiële stakingsbegrip uit de Wet IB 2001. Echter, in sommige gevallen wordt afgeweken van het stakingsbegrip. Een voorbeeld hiervan is de geruisloze terugkeer uit de bv. In art. 10 lid 1 onderdeel b Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting is bepaald dat een geruisloze terugkeer op basis van art. 14c Wet Vpb 1969 niet leidt tot een terugtrekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit als de verkrijger de onderneming in de vennootschap voortzet. Kortom, ondanks dat voor de Wet IB 2001 sprake is van staken, is de hierboven genoemde situatie niet in strijd met het voortzettingsvereiste.

4.2.3 Voorzieningen in art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting

⁶³ Art. 35e lid 1 onderdeel c sub 2 SW 1956.

⁶⁴ A.M.A. de Beer, 'De BOR-voortzettingseis op aandelen en toetreden', *WFR* 2023/121, p. 4-5.

⁶⁵ Art. 35e lid 1 onderdeel c sub 3 SW 1956.

In art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting heeft de wetgever een aantal gebeurtenissen opgenomen die geen inbreuk doen op de voortzettingsperiode. Een voorbeeld hiervan is een geruisloze omzetting in een nv of bv gedurende de voortzettingsperiode met toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001.⁶⁶ Bij deze gebeurtenissen is formeel niet voldaan aan het voortzettingsvereiste, maar in materiële zin wel.⁶⁷ Dit houdt in dat de oorspronkelijke verkrijger de materiële onderneming blijft voortzetten. Een wijziging van de juridische huls is verder niet van belang.⁶⁸ Toch kan een wijziging van de juridische huls door middel van een doorschuif regeling leiden tot een terugtrekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Deze faciliteit kan ingetrokken worden als de oorspronkelijke voortzetter contanten ontvangt, of als een ander een gerechtigheid krijgt tot de onderneming van de oorspronkelijke verkrijger.⁶⁹ Echter, op het laatste punt zijn drie uitzonderingen opgenomen.⁷⁰

Indien de verkrijger van mening is dat een gebeurtenis in art. 10 lid 1, 2 of 3 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting van toepassing is, moet hij een verzoek indienen bij de inspecteur. Als een gebeurtenis van de bovengenoemde leden van toepassing is, geldt dat voor de resterende periode van vijf jaar art. 35e SW 1956 volledig van toepassing is op de nieuwe gebeurtenis.⁷¹

Tot slot zijn nog drie uitzonderingen opgenomen door de wetgever. Zo is geen sprake van een inbreuk op de voortzettingsperiode ingeval van overlijden van de verkrijger.⁷² Ook bij een overgang krachtens huwelijksvermogensrecht is een vergelijkbare voorziening getroffen.⁷³ Tot slot loopt de voortzettingsperiode ook door als binnen het voortzettingstermijn een koopoptie is uitgeoefend op aandelen en winstbewijzen.⁷⁴

4.3 Toetsing van het voortzettingsvereiste

⁶⁶ Art. 10 lid 1 onderdeel a Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

⁶⁷ *Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 13, p.29.

⁶⁸ *Kamerstukken II 2008/09*, 31390, nr. 9, p. 104.

⁶⁹ *Vakstudie Successiewet*, art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting, aant. 1.1.

⁷⁰ Zie Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M.

⁷¹ Art. 10 lid 4 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

⁷² Art. 10 lid 6 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

⁷³ Art. 10 lid 7 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

⁷⁴ Art. 10 lid 8 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

4.3.1 *Inleiding*

In de vorige paragraaf is het voortzettingsvereiste van art. 35e SW 1956 besproken. Ten eerste is de inhoud van art. 35e SW 1956 uitgelegd. Hieruit kwam naar voren dat voor het voortzettingsvereiste onderscheid gemaakt moet worden tussen de IB-onderneming en aanmerkelijkbelangaandelen. Daarnaast is de werking van art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting besproken. In deze paragraaf zullen enkele knelpunten van het voortzettingsvereiste besproken worden. Aan de hand hiervan kan het voortzettingsvereiste getoetst worden aan de voor mijn onderzoek relevante kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'. De uitleg van de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid is eerder besproken in onderdeel 3.3 van deze scriptie.

4.3.2 *Rechtmatigheid*

4.3.2.1 *Inleiding rechtmatigheid*

Door het voortzettingsvereiste te toetsen aan de rechtmatigheid, kan beoordeeld worden of het voortzettingsvereiste in strijd met het recht is. Dit zal ik deels op dezelfde manier toetsen als bij het bezitsvereiste, namelijk door te toetsen of het voortzettingsvereiste in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

4.3.2.2 *Verhouding tussen het voortzettingsvereiste en rechtmatigheid*

Op 29 maart 2023 deed de Rechtbank Den Haag een uitspraak over de volgende casus: een echtpaar bezit 50% van de aandelen in A bv. De overige 50% bezit een Ltd. A bv houdt 50% van de aandelen in B bv. Op 1 mei 2018 dragen de ouders hun aandelen in A bv in gelijke delen over aan hun drie kinderen, twee zonen en één dochter. De kinderen krijgen dus allen twee schenkingen, namelijk van elke ouder één. Eén van de zonen is belanghebbende in deze zaak en doet op 16 augustus 2019 tweemaal aangifte schenkbelasting. De belanghebbende verkoopt zijn aandelen van B bv aan de Ltd. en gaat een driejarig concurrentiebeding aan met de Ltd. De inspecteur maakt bekend aan de belanghebbende dat hij geen gebruik meer kan maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit vanwege de inbreuk

op het voortzettingsvereiste in art 35e SW 1956 door de verkoop van zijn aandelen. Hierdoor krijgt de belanghebbende twee definitieve aanslagen schenkbelasting toegezonden.⁷⁵

De belanghebbende is het niet eens met de beslissing van de inspecteur en gaat, evenals zijn broer en zus, in bezwaar. Volgens de belanghebbende heeft hij onder dwang van de aandeelhouders van Ltd. zijn aandelen in B bv vervreemd aan Ltd. Hij is van mening dat onder dwang een onderneming staken niet in strijd is met het voortzettingsvereiste en dat sprake is van een soortgelijke situatie als overheidsingrijpen. Hierdoor zou volgens de belanghebbende art. 10 lid 1 onderdeel c Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting op deze kwestie van toepassing moeten zijn. Hierbij beroept hij zich ook op het gelijkheidsbeginsel door een vergelijking te maken met het standpunt van de Wet op Pelsdierhouderij, waarbij het staken van een onderneming door overheidsingrijpen niet leidt tot het schenden van het voortzettingsvereiste.

De Rechtbank Den Haag oordeelde dat feitelijk geen sprake is van overheidsingrijpen. Hierdoor kan in deze casus geen gebruik worden gemaakt van art. 10 lid 1 onderdeel c Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting. Daarnaast oordeelde de Rechtbank Den Haag ook dat een civiele rechter deze kwestie moet oplossen, als de belanghebbende onder dwang zijn aandelen heeft vervreemd. Ik deel deze mening van de Rechtbank Den Haag omdat art. 10 lid 1 onderdeel c Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting uitsluitend ziet op situaties waar sprake is van overheidsingrijpen en daar is in deze casus geen sprake van. Met art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001 heeft de wetgever invulling gegeven wat met overheidsingrijpen bedoeld wordt en daaruit kan geconcludeerd worden dat in deze kwestie geen overheidsingrijpen heeft plaatsgevonden. Ook is het mijns inziens terecht dat het beroep op het gelijkheidsbeginsel van de belanghebbende ongegrond is verklaard omdat de situatie van de pelsdierhouderijen niet te vergelijken is. Hier was namelijk sprake van overheidsingrijpen in de zin van art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001 en hadden de pelsdierhouderijen een economisch nadeel door het besluit van de overheid om het fokken van pelsdieren te verbieden. Volgens het gelijkheidsbeginsel moeten gelijke gevallen gelijk behandeld worden, maar hier is geen sprake van gelijke gevallen. Ik ben van mening dat het voortzettingsvereiste op basis van het bovenstaande geschil niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel in de zin van art. 1 GW en hierdoor ook

⁷⁵ Rb. Den Haag (vzr.) 29 maart 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:4486.

aan de rechtmatigheid, omdat in deze casus het vervreemden van een aandelenbelang onder dwang van een Ltd. inbreuk doet op het voortzettingsvereiste.

4.3.3 *Doeltreffendheid*

4.3.3.1 *Inleiding doeltreffendheid*

Het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 is het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen. Door te toetsen of het voortzettingsvereiste doeltreffend is, kan bepaald worden of door dit vereiste het doel van de wetgever wordt bereikt. Met het voortzettingsvereiste kan onderscheid worden gemaakt tussen een reële en een niet-reële bedrijfsopvolging. Hiermee probeert de wetgever dus alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.

4.3.3.2 *Verhouding tussen het voortzettingsvereiste en doeltreffendheid*

Op 23 juli 2018 heeft de staatssecretaris van Financiën in een Wob-verzoek zijn standpunten bekendgemaakt over de bedrijfsopvolgingsregeling SW 1956.⁷⁶ In de derde casus was de situatie als volgt: Vader is alleen aandeelhouder in een holding X. Deze holding bezit twee werkmaatschappijen, werkmaatschappij A en werkmaatschappij B. Vader verlettert op 1 januari 2014 zijn aandelen in aandelen A en B. Letteraandelen A zien op het vermogen en resultaat in werkmaatschappij A en Letteraandelen B op het vermogen en resultaat in werkmaatschappij B. Indien holding X beschikt over resterende resultaten en liquidatiewinsten, worden deze aan letteraandelen A en B ieder voor de helft toegedeeld. Op 2 januari 2014 schenkt de vader de letteraandelen aan zijn twee kinderen. Kind 1 verkrijgt letteraandelen A en kind 2 letteraandelen B. Ruim een jaar later staakt kind 1 zijn onderneming in werkmaatschappij A.

De vraag die in deze casus van belang is, is hoe het voortzettingsvereiste moet worden toegepast. Bij het staken van de onderneming houdt kind 1 op winst te genieten uit een onderneming. Naar mijn mening is het terecht dat de staking in strijd is met het

⁷⁶ Staatssecretaris van Financiën, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob', V-N 2018/59.11.

voortzettingsvereiste, omdat de wetgever dit heeft opgenomen in art. 35e lid 1 onderdeel c sub 3 SW 1956. Kind 1 moet dus naar mijn mening terecht schenkbelasting betalen over de waarde van de gestaakte onderneming. Echter, de Kennisgroep van de Belastingdienst is van mening dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit bij beide kinderen naar rato moet worden ingetrokken.⁷⁷ Dit komt door de toerekeningsregel van art. 35c lid 5 SW, waarin de wetgever heeft opgenomen dat bezittingen en schulden van een werkmaatschappij toegerekend moeten worden aan de holding. Aangezien de kinderen gezamenlijk aandeelhouder zijn van holding X, wordt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit naar evenredigheid bij beide kinderen teruggenomen.

Ik ben van mening dat het antwoord van de Kennisgroep van de Belastingdienst niet strookt met de ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling en het voortzettingsvereiste, omdat in de bovenstaande casus geen duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen reële en niet-reële bedrijfsopvolgingen. Deze kwestie kan tot problemen leiden voor de waarborging van de continuïteit van de onderneming van kind 2 als hij niet voldoende liquide middelen heeft om de verschuldigde belasting te betalen en ervan uitgaande dat kind 2 kwalificerend ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956 bezit. Daarentegen wordt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit maar voor kind 1 voor een gedeelte teruggenomen, terwijl kind 1 zijn onderneming staakt. Ondanks dat de mening van de staatssecretaris van Financiën letterlijk in de wet is opgenomen, ben ik van mening dat de staatssecretaris van Financiën het voortzettingsvereiste voor letteraandelen als volgt moet aanpassen: door het voortzettingsvereiste zodanig aan te passen dat beoordeeld moet worden of per letteraandeel aan het voortzettingsvereiste is voldaan, zal dit naar mijn mening beter aansluiten bij het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling en het voortzettingsvereiste. Kind 2 zal dan gebruik kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, terwijl bij kind 1 de gehele bedrijfsopvolgingsfaciliteit wordt teruggetrokken. Hierdoor wordt de reële bedrijfsopvolging in zijn geheel gefaciliteerd en de niet-reële bedrijfsopvolging helemaal niet. Momenteel is dus het voortzettingsvereiste voor letteraandelen naar mijn mening niet doeltreffend. Door de regeling uit te breiden dat per letteraandeel naar het voortzettingsvereiste dient gekeken

⁷⁷ Staatssecretaris van Financiën, 'Intern beleid Belastingdienst over bedrijfsopvolgingsregeling vrijgegeven op grond van Wob', V-N 2018/59.11.

te worden, zal het voortzettingsvereiste in geval van letteraandelen beter aansluiten op de doeltreffendheid.

Een andere voorkomende situatie die mogelijk in strijd is met het voortzettingsvereiste is het aangaan van een samenwerkingsverband. Het aangaan van een samenwerkingsverband tijdens de voortzettingstermijn kan in strijd zijn met het voortzettingsvereiste als de gerechtigheid tot de winst van de verkrijger in een samenwerkingsverband verder daalt dan de gerechtigheid tot de winst van de IB-onderneming waarop de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing is.⁷⁸ Hierdoor wordt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit mogelijk ingetrokken, terwijl de verkrijger met het aangaan van een samenwerkingsverband als doel zou kunnen hebben om een materiële onderneming in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 voort te zetten. Indien bij het aangaan van een samenwerkingsverband de gerechtigheid tot winst afneemt, ben ik van mening dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit terecht wordt teruggetrokken. Echter, een voorbeeld wat naar mijn mening niet in strijd zou moeten zijn met het voortzettingsvereiste is als volgt: Een vader heeft een IB-onderneming geschonken aan zijn zoon met toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Gedurende de voortzettingstermijn van vijf jaar gaat de zoon een samenwerkingsverband aan met een ondernemer en beiden brengen een vergelijkbare IB-onderneming in. Het doel van de twee ondernemers in dit voorbeeld is dat ze de continuïteit van hun ondernemingen willen waarborgen. Ondanks dat deze ondernemers een bedrijfseconomische wenselijke samenwerking in gedachten hebben, wordt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gedeeltelijk teruggenomen.⁷⁹ Volgens De Beer en Hoogeveen zou de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet moeten worden teruggetrokken als het belang van de verkrijger in een samenwerkingsverband niet afneemt.⁸⁰ Ik deel deze mening, omdat hierdoor de continuïteit van een onderneming wordt gewaarborgd en beter aansluit op de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling en het voortzettingsvereiste. Concluderend, het aangaan van een samenwerkingsverband ligt naar mijn mening niet in lijn met de doeltreffendheid, omdat bepaalde situaties in geval van het aangaan van een samenwerkingsverband leidt tot terugname van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (vanwege het

⁷⁸ Art. 35e lid 2 SW 1956.

⁷⁹ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5, p. 7.

⁸⁰ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5, p. 7.

doorbreken van het voortzettingsvereiste), ondanks dat sprake is van een reële bedrijfsoverdracht.

4.3.4 Uitvoerbaarheid

4.3.4.1 Inleiding uitvoerbaarheid

Door te onderzoeken in hoeverre het voortzettingsvereiste uitvoerbaar is, zal worden beoordeeld of burgers en bedrijven zich aan de het voortzettingsvereiste kunnen houden. Daarnaast moet worden gekeken of de overheid makkelijk kan controleren of iemand aan het voortzettingsvereiste voldoet.

4.3.4.2 Verhouding tussen het voortzettingsvereiste en uitvoerbaarheid

Het voortzettingsvereiste geldt als een voorwaarde voor het toekennen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en draagt bij om alleen reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren. Ik ben van mening dat het voortzettingsvereiste niet snel tot uitvoertechische problemen leidt, omdat in de wetgeving duidelijke regels zijn opgenomen met betrekking tot wanneer wel of niet voldaan is aan het voortzettingsvereiste. Dit zal naar mijn mening niet snel tot problemen leiden bij de belastingplichtige en de Belastingdienst. Daarnaast zijn de mogelijke uitzonderingen, waarbij toch wel voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste, opgenomen in art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

Waar eerst nog onduidelijkheid was of de verhuur van een onderneming aan derden leidde tot het ophouden van winst genieten of niet, heeft de Hoge Raad zich inmiddels uitgelaten over deze kwestie. In de jurisprudentie zijn eerder al meerdere vragen beantwoord door lagere rechters of de verhuur van een onderneming leidt tot een inbreuk op het voortzettingsvereiste. De uitspraken van deze rechters waren verschillend. Eerder dit hoofdstuk benoemde ik al dat de Hoge Raad op 2 december 2022 heeft geoordeeld dat de verhuur van een onderneming aan derden niet in strijd is met het voortzettingsvereiste.⁸¹ Volgens het verhuurarrest⁸² staakt de ondernemer niet zijn onderneming, doordat hij winst

⁸¹ HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1793, V-N 2022/30.13.

⁸² HR 26 januari 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY4122, BNB 1955/216.

blijft genieten uit vaste huurtermijnen. Dit wordt ook wel voortgezet ondernemerschap genoemd.

Voordat de Hoge Raad besloot of de verhuur van een onderneming aan derden wel of niet in strijd is met het voortzettingsvereiste, leidde deze vraag tot verschillende geschillen tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Hiermee lijkt een knelpunt dat zorgde voor complexiteit in de uitvoerbaarheid weggenomen te zijn. Concluderend, het voortzettingsvereiste voldoet mijns inziens aan de kwaliteitseis uitvoerbaarheid.

4.4 Deelconclusie

In deze paragraaf zal antwoord worden gegeven op de derde deelvraag van mijn scriptie: Wat houdt het voortzettingsvereiste in de Successiewet 1956 in en hoe verhoudt het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling zich tot de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'?

Als eerste zijn de gebeurtenissen die in strijd zijn met het voortzettingvereiste in art. 35e SW 1956 besproken. Vervolgens zijn de uitzonderingen van art. 10 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting besproken, waarin de wetgever situaties heeft opgenomen die geen inbreuk doen op het voortzettingsvereiste.

Daarna is het voortzettingsvereiste getoetst aan de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid. Naar mijn mening voldoet het voortzettingsvereiste aan de rechtmatigheid op basis van de besproken casuïstiek, omdat deze kwestie niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel in art. 1 GW is en hierdoor ook niet met de rechtmatigheid. Op basis van doeltreffendheid scoort het voortzettingsvereiste in bepaalde situaties minder goed. Ik ben van mening dat in de besproken situaties een aanpassing in de wet nodig is die beter aansluit op het doel van het voortzettingsvereiste. Ten slotte voldoet het voortzettingsvereiste mijns inziens aan de uitvoerbaarheid, mede doordat de Hoge Raad zich inmiddels heeft uitgelaten over het knelpunt of verhuur aan een onderneming in strijd is met het voortzettingsvereiste. Hierdoor lijkt de complexiteit van het voortzettingsvereiste te zijn weggenomen.

In het volgende hoofdstuk zal een alternatieve methode voor het bezits- en voortzettingsvereiste aangedragen worden, welke naar mijn mening beter aansluiten op de ratio van het bezits- en voortzettingsvereiste.

5. Alternatief voor het bezits- en voortzettingsvereiste

5.1 Inleiding

In hoofdstuk 3 en 4 van deze scriptie zijn knelpunten van het bezits- en voortzettingsvereiste besproken. Hierbij zijn de volgende kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving' getoetst aan deze vereisten: de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid.

Zo zijn het bezits- en voortzettingsvereiste naar mijn mening niet in strijd met de rechtmatigheid. Het bezitsvereiste kan naar mijn mening in strijd zijn met de doeltreffendheid in geval van een herstructurering van een onderneming. Tevens ben ik van mening dat het voortzettingsvereiste in geval van letteraandelen en het aangaan van een samenwerkingsverband niet altijd doeltreffend is. Bovendien voldoet het bezitsvereiste niet aan de uitvoerbaarheid, omdat de vraag of sprake is van één of meerdere objectieve ondernemingen mijns inziens tot vele discussies gaat leiden tussen de belanghebbenden en Belastingdienst. Het voortzettingsvereiste daarentegen voldoet naar mijn mening wel weer aan de uitvoerbaarheid. Aangezien het bezits- en voortzettingsvereiste niet voldoen aan alle voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen, is een aanpassing voor beide vereisten nodig.

In dit hoofdstuk zal ik voor het bezits- en voortzettingsvereiste een alternatieve methode toelichten die naar mijn mening beter aansluit op de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid.

5.2 Alternatieve bezitsvereiste

In het huidige bezitsvereiste is geen tegenbewijsregeling opgenomen, waardoor het op dit moment mogelijk is dat bij reële bedrijfsopvolgingen geen bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan worden toegekend of bij geen reële bedrijfsopvolgingen juist wel gebruik kan worden gemaakt van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.⁸³ Daarom is een mogelijke verbetering voor de huidige harde bezitstermijnen van één (bij overlijden) of vijf jaar (bij schenking) naar mijn

⁸³ M.J. Hoogeveen en M.L. Neve, 'Actualiteiten bedrijfsopvolgingsfaciliteiten Deel 2: de bezitsei', *WPNR* 2021/7341, p. 720.

mening een motieftoets. De motieftoets houdt in dat voor het bezitsvereiste dient gekeken te worden naar het motief en de intentie van de schenker of erflater.⁸⁴ De belastinginspecteur moet dan in een beschikking, waartegen bezwaar gemaakt kan worden, vaststellen of per situatie sprake is van een reële bedrijfsopvolging.⁸⁵ Hij kan dan door het onderzoeken van gegevens van een onderneming bepalen wat de rol van de verkrijger in de onderneming voor de bedrijfsopvolging was en of dus sprake is van een reële bedrijfsopvolging. Het is dus meer een bezitseis die subjectief van aard is.

Door te toetsen of sprake is van een reële bedrijfsopvolging, zal een motieftoets beter aansluiten bij de ratio van het bezitsvereiste in de SW 1956. Het bezitsvereiste heeft immers als doel om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren en misbruik van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit te voorkomen. In paragraaf 3.3.3.2 van mijn scriptie heb ik geconcludeerd dat de bezitseis in geval van herstructureringen niet altijd doeltreffend is. Door het toepassen van een motieftoets kan bij een herstructurering gedurende de bezitsperiode door de belastinginspecteur beoordeeld worden of sprake is van een reële bedrijfsopvolging en geen misbruik. Als hier sprake van is, zal de bezitsperiode voor en na een herstructurering bij elkaar opgeteld worden. Hierdoor doet bijvoorbeeld een herstructurering tegen betaling in contanten, terwijl een reële bedrijfsoverdracht beoogd wordt, geen inbreuk op het bezitsvereiste. Op basis van de huidige wetgeving zullen beide bezitstermijnen niet bij elkaar opgeteld worden, waardoor op dit moment bij een reële bedrijfsopvolging in de hierboven geschetste situatie geen bedrijfsopvolgingsfaciliteit zal worden toegekend. Kortom, een motieftoets zorgt dat het bezitsvereiste beter aansluit bij de doeltreffendheid, omdat meer reële bedrijfsopvolgingen gebruik kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

Daarnaast zijn De Beer en Hoogeveen van mening dat het bewijzen van reële bedrijfsoverdrachten tot weinig uitvoeringsproblemen zal leiden.⁸⁶ Ik ben het hiermee eens omdat naarmate de motieftoets vaker gebruikt is door de belastinginspecteur, reële en niet-reële bedrijfsopvolgingen makkelijker te onderscheiden zijn. Oftewel, door de bezitseis aan

⁸⁴ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5, p. 8.

⁸⁵ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5, p. 8.

⁸⁶ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5, p. 8.

te passen in een motieftoets, zal de uitvoerbaarheid van het bezitsvereiste ook verbeterd worden.

5.3 Alternatieve voortzettingsvereiste

Een nadeel van het huidige voortzettingstermijn is dat reële bedrijfsopvolgingen onverwachts niet kunnen voldoen aan de voortzettingsperiode van vijf jaar, waardoor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit wordt teruggetrokken.⁸⁷ Een oplossing hiervoor is ook weer een motieftoets. Hier zal naar het motief en de intentie van de verkrijger worden gekeken om te beoordelen of sprake is van een reële bedrijfsopvolging. In paragraaf 4.3.3.2 heb ik geconcludeerd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan worden teruggetrokken bij twee verkrijgers van kwalificerend ondernemingsvermogen die een samenwerkingsverband aan willen gaan met als doel de continuïteit van hun ondernemingen te waarborgen. Door een motieftoets op deze kwestie toe te passen, zal beoordeeld worden door de belastinginspecteur dat sprake is van een reële bedrijfsopvolging en dat het aangaan van een samenwerkingsverband in deze situatie niet in strijd is met het voortzettingsvereiste.

Naast de mogelijkheid om het voortzettingsvereiste te verbeteren met het invoeren van een motieftoets, kan een andere oplossing voor de huidige voortzettingstermijn een verlenging naar een tienjaarstermijn zijn. De Beer en Hoogeveen zijn van mening dat een harde voortzettingstermijn noodzakelijk is om te voorkomen dat gelijk na een verkrijging het kwalificerend ondernemingsvermogen wordt verkocht.⁸⁸ Hierdoor zou belastingheffing achterwege blijven en er sneller misbruik gemaakt van kunnen worden. De Wijkerslooth-Lhoëst is zelfs van mening dat de voortzettingstermijn verlengd mag worden naar een tienjaarstermijn.⁸⁹ Ik ben het met De Wijkerslooth-Lhoëst eens dat de voortzettingstermijn aangepast mag worden naar tien jaar, omdat mijns inziens reële bedrijfsopvolgingen dan beter te onderscheiden zijn van niet-reële bedrijfsopvolgingen. Dit komt doordat een verkrijger die geen recht heeft op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, minder snel geneigd is om

⁸⁷ M.J. Hoogeveen & M.L. Neve, 'Actualiteiten bedrijfsopvolgingsfaciliteiten Deel 3: de voortzettingseis', *WPNR* 2021/7344, p. 810.

⁸⁸ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2019/160.5, p. 7.

⁸⁹ S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Alle knelpunten opgelost?', *WPNR* 2009/6802, p.517.

tien jaar lang een onderneming voort te zetten. Een nadeel van een tienjaarstermijn is dat een verkrijger niet aan de tienjaarstermijn kan hebben voldaan, maar wel de intentie had om een onderneming voort te zetten. Een voorbeeld hiervan is een verkrijger die gebruik heeft gemaakt van de bedrijfsopvolgingsregeling en na zeven jaar ongeneeslijk ziek wordt, waardoor hij niet meer voldoet aan de tienjaarstermijn. Daarom zou een voortzettingstermijn van tien jaar met een motieftoets als voortzettingsvereiste het beste aansluiten bij de ratio van het voortzettingsvereiste.

5.4 Deelconclusie

In deze deelconclusie zal een antwoord worden gegeven op de laatste deelvraag van deze scriptie: Hoe kunnen het bezits- en voortzettingsvereiste in de Successiewet 1956 aangepast worden?

Een motieftoets voor het bezitsvereiste is naar mijn mening een mogelijke verbetering, wat beter aan zal sluiten bij de doeltreffendheid en uitvoerbaarheid van het bezitsvereiste. Door het laten vaststellen door een belastinginspecteur of sprake is van een reële bedrijfsopvolging, zullen uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen gefaciliteerd worden en misbruik worden voorkomen. Dit sluit dus beter aan bij de ratio van het bezitsvereiste.

Een motieftoets is mijns inziens ook een mogelijke oplossing voor het verbeteren van het voortzettingsvereiste. De uitleg hiervan sluit aan bij die van het bezitsvereiste. Daarnaast ben ik van mening dat de voortzettingstermijn verlengd moet worden naar tien jaar. Hierdoor zullen naar mijn mening verkrijgers van niet-kwalificerend ondernemingsvermogen minder snel geneigd zijn om gebruik te maken van de bedrijfsopvolgingsregeling.

6. Conclusie en aanbevelingen

6.1 Conclusie

In deze scriptie stond de volgende hoofdvraag centraal:

Voldoen de huidige bezits- en voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling aan de kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving'? Zo nee, hoe kunnen deze vereisten aangepast worden?

In het tweede hoofdstuk is beknopt de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 uitgelegd. In art. 35b SW 1956 heeft de wetgever een voorwaardelijke vrijstelling bij een bedrijfsopvolging opgenomen. Om deze voorwaardelijke vrijstelling toe te kunnen passen moet aan drie voorwaarden worden voldaan. Allereerst moet de verkrijger kwalificerend ondernemingsvermogen op grond van art. 35c SW 1956 verkrijgen. Daarnaast moet aan het bezitsvereiste in art. 35d SW 1956 en het voortzettingsvereiste in art. 35e SW 1956 worden voldaan.

In het derde hoofdstuk stond het bezitsvereiste in art. 35d SW 1956 centraal. In dit artikel heeft de wetgever opgenomen wat wordt verstaan onder een kwalificerende erflater of schenker voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Hieronder valt een erflater of schenker die gedurende één (bij overlijden) of vijf jaar (bij schenking) over kwalificerend ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956 beschikt. Het bezitsvereiste is opgenomen in de wet om zowel reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren als misbruik te voorkomen.⁹⁰ Vervolgens is in het derde hoofdstuk het bezitsvereiste getoetst aan enkele kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving', namelijk de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid. Naar mijn mening voldoet het bezitsvereiste aan de rechtmatigheid, omdat het bezitsvereiste niet in strijd is met de wettekst en het recht. Wel ben ik van mening dat het standpunt van de Belastingdienst over het gelden van een nieuwe bezitstermijn bij stijging van de subjectieve gerechtigheid niet in overeenstemming is met de wettekst en het recht. Het bezitsvereiste voldoet mijns inziens nog niet helemaal aan de doeltreffendheid. Aangezien situaties mogelijk zijn die in strijd zijn met het bezitsvereiste,

⁹⁰ *Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 9, p. 103.*

terwijl wel een reële bedrijfsopvolging wordt beoogd. Dit kan worden opgelost door in art. 9 Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting deze situaties op te nemen. De uitvoerbaarheid van het bezitsvereiste kan naar mijn mening ook complex zijn omdat het begrip ‘zelfstandige objectieve onderneming’ niet duidelijk afgebakend is. Op basis van de twee arresten van 29 mei 2020 werd door de Hoge Raad geoordeeld dat geen separate bezitseijs geldt bij een uitbreiding van een onderneming. Ik ben van mening dat tussen belanghebbenden en de Belastingdienst de meningen zullen verschillen of sprake is van het opgaan van een onderneming in een andere onderneming of een zelfstandige objectieve onderneming.

Vervolgens is in het vierde hoofdstuk het voortzettingsvereiste in art. 35e SW 1956 besproken. De wetgever heeft in dit artikel beschreven dat een verkrijger minstens vijf jaar het verkregen kwalificerend ondernemingsvermogen moet voortzetten om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit toe te kunnen passen. Daarnaast is in dit hoofdstuk het voortzettingsvereiste getoetst aan de rechtmatigheid, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid. Naar mijn mening voldoet het voortzettingsvereiste aan de rechtmatigheid, omdat dit vereiste in overeenstemming is met de wet en het recht. Daarentegen is het voortzettingsvereiste niet altijd doeltreffend. Zo ben ik van mening dat het voortzettingsvereiste voor letteraandelen aangepast moet worden, zodat voor elk letteraandeel afzonderlijk wordt beoordeeld of aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan. Daarnaast kan het aangaan van een samenwerkingsverband ook leiden tot een inbreuk op het voortzettingsvereiste, ondanks dat de verkrijgers hiermee de continuïteit van hun ondernemingen willen garanderen. Tot slot voldoet het voortzettingsvereiste naar mijn mening wel aan de uitvoerbaarheid, omdat het bepalen of voldaan is aan de vijfjaarstermijn geen problemen zal opleveren bij de belastingplichtige en de Belastingdienst.

In het vijfde hoofdstuk zijn een alternatief bezits- en voortzettingsvereiste toegelicht die naar mijn mening beter aansluiten bij het doel van deze vereisten. Voor het bezits- en voortzettingsvereiste zou een motieftoets een verbetering kunnen zijn. Een motieftoets houdt in dat het motief en de intentie van belastingplichtigen bepaald moet worden door de belastinginspecteur.⁹¹ Hierdoor verwacht ik dat nagenoeg uitsluitend bij reële bedrijfsopvolgingen de bedrijfsopvolgingsfaciliteit toegekend wordt. Tot slot ben ik van

⁹¹ A.M.A. de Beer en M.J. Hoogeveen, ‘Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging’, *TFO* 2019/160.5, p. 8.

mening dat een voortzettingstermijn van tien jaar ook beter aansluit bij het doel van het voortzettingsvereiste.

6.2 Aanbevelingen voor vervolgonderzoeken

In deze scriptie zijn het bezits- en voortzettingsvereiste aan drie kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving' getoetst. Een aanbeveling zou zijn om deze vereisten aan alle kwaliteitseisen van de nota 'Zicht op wetgeving' te toetsen. Hierdoor kan dan nog beter beoordeeld worden of de kwaliteit van het bezits- en voortzettingsvereiste goed is of dat een aanpassing nodig is. Daarnaast heb ik binnen het bezits- en voortzettingsvereiste een paar subonderwerpen getoetst aan de voor deze scriptie relevante kwaliteitseisen. Dit zou ook uitgebreid kunnen worden. Zo is bijvoorbeeld niet onderzocht of het staken vanwege een faillissement voldoet aan de ratio van het voortzettingsvereiste.

Literatuurlijst

Artikelen

De Beer & Hoogeveen 2019

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

De Beer 2021

A.M.A. de Beer, 'Bezitseis BOR na de 29 mei-arresten', *LTB* 2021/9.

De Beer 2023

A.M.A. de Beer, 'De BOR-voortzettingseis op aandelen en toetreden', *WFR* 2023/121.

De Wijkerslooth-Lhoëst 2009

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

Hoogeveen & Neve 2021

M.J. Hoogeveen en M.L. Neve, 'Actualiteiten bedrijfsopvolgingsfaciliteiten Deel 2: de bezitseis', *WPNR* 2021/7341.

Hoogeveen & Neve 2021

M.J. Hoogeveen en M.L. Neve, 'Actualiteiten bedrijfsopvolgingsfaciliteiten Deel 3: de voortzettingseis', *WPNR* 2021/7344.

Möhlmann & van Essen 2022

J. Möhlmann en C. van Essen, *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*, april 2022.

Boeken

Hoogeveen 2011

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

Sonneveldt 2023

F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2023.

Tigelaar-Klootwijk 2013

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

Vakstudie Successiewet

R.J. Koopman, P.B. Plasman, M. Rabenort & D.J. Sinke, *Successiewet (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie)*, Deventer: Wolters Kluwer.

Van Vijfeijken & Gubbels 2024

I.J.F.A. van Vijfeijken & N.C.G. Gubbels, *Cursus Belastingrecht (Schenk- en Erfbelasting)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024.

Besluiten

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M (*Stcrt.* 2013, 2175).

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 november 2015, nr. BLKB2015/1346M (*Stcrt.* 2015, 41921).

Kamerbrieven

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906, V-N 2018/59.11.

Kamerstukken

Kamerstukken I 2009/10, 31 930, nr. D.

Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1.

Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2.

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

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

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

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

Kamerstukken II 2022/23, 36 200, nr. 1.

Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 3.

Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 6.

Kennisgroepstandpunten

Belastingdienst, 21 februari 2023, KG:063:2022:1.

Belastingdienst, 8 juni 2023, KG:063:2023:20.

Jurisprudentie

HR 26 januari 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY4122, BNB 1955/216.

HR 29 mei 2020, ECLI:HR:2020:867, BNB 2021/1, m.nt. M.J. Hoogeveen.

HR 29 mei 2020, ECLI:HR:2020:990, BNB 2021/2, m.nt. M.J. Hoogeveen.

HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1793, V-N 2022/30.13.

PHR 19 december 2008, ECLI:NL:PHR:2008:AZ9086.

Rb. Den Haag (vzr.) 29 maart 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:4486.