

Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/68M, Staatscourant 13 april 2011, nr. 6416

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting zoals die met ingang van 2010 is opgenomen in de Successiewet. Dit besluit treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010. Het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, vervalt per die datum. De nummering van de onderdelen van het besluit CPP2007/383M is aangehouden. Een aantal onderdelen uit het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, is vervallen. Andere onderdelen van dat besluit zijn aangepast. De goedkeuring in onderdeel 3.7 is uitgebreid. De onderdelen 3.9 en 3.10 zijn nieuw. Ook zijn redactionele wijzigingen doorgevoerd, waarmee geen beleidswijziging is beoogd.

1. Inleiding

Dit besluit bevat het beleid over de bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting zoals die met ingang van 2010 is opgenomen in de Successiewet. Dit besluit treedt in werking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010. Het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, vervalt per die datum. De nummering van de onderdelen van het besluit CPP2007/383M is aangehouden. Een aantal onderdelen uit het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, is vervallen. Andere onderdelen van dat besluit zijn aangepast. De volgende onderdelen zijn vervallen of inhoudelijk aangepast:

- Onderdeel 3.2. (Vijfjaarseis en middellijk gehouden aandelen) is vervallen. De in dit onderdeel opgenomen wetsuitleg is per 1 januari 2010 opgenomen in artikel 35d, eerste lid, letter c, van de Successiewet.
- Onderdeel 3.3. (Toepassing 15%-regel) is vervallen. Per 1 januari 2010 geldt voor beleggingsvermogen de 5%-regel. Die wordt toegepast over het ondernemingsvermogen van een lichaam als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, van de Successiewet.
- Onderdeel 3.5. (Fictieve verkrijging). De aanhef was voorheen (Verblijvingsbeding). De tekst is aangepast aan de per 1 januari 2010 gewijzigde wettekst.
- Onderdeel 3.6. (Overlijden echtgenoot van de ondernemer). De tekst is aangepast aan de per 1 januari 2010 gewijzigde wettekst.
- Onderdeel 3.7. (Finaal verrekenbeding). De goedkeuring geldt niet alleen voor aandelen, maar ook voor de vererving van een persoonlijke onderneming. De positie van kind C is verduidelijkt. Tevens is de laatste zin van dit onderdeel verduidelijkt.
- Onderdeel 3.9. (Preferente aandelen) is nieuw. Bij de omzetting in preferente aandelen moeten nieuwe aandelen zijn uitgegeven. Bij situaties die zijn ontstaan vóór 2010 kon hiermee nog geen rekening worden gehouden. In die gevallen kan een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule worden gedaan.
- Onderdeel 3.10 (Vruchtgebruik en bloot eigendom van aandelen) is nieuw. De BOR kan worden toegepast bij de verkrijger van de bloot eigendom en de verkrijger van het vruchtgebruik.
- Onderdeel 4. (Toerekeningsregeling) is aangepast aan de per 1 januari 2010 gewijzigde Successiewet. Ook is het voorbeeld uit het oude onderdeel 4.5 opgenomen.
- Onderdeel 4.1. (Beleidseis) is vervallen. De beleidseis geldt vanaf 2010 niet meer. Per 1 januari 2010 geldt de BOR voor vermogensbestanddelen die behoren tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 35c van de Successiewet.

- Onderdeel 4.2. (Een middellijk aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij van ten minste 5%) is vervallen. De goedkeuring is per 1 januari 2010 wettelijk geregeld in artikel 35c van de Successiewet.
- Onderdeel 4.3. (Andere gevallen kunnen worden voorgelegd aan de inspecteur) is vervallen. Per 1 januari 2010 geldt de BOR voor vermogensbestanddelen die behoren tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 35c van de Successiewet.
- Onderdeel 4.4. (Certificaten van aandelen) is vervallen. Tot 2010 gold de faciliteit voor aandelen, waarmee in dit onderdeel onder voorwaarden mede werden verstaan certificaten van aandelen. Dit onderdeel heeft per 1 januari 2010 zijn belang verloren. Per 1 januari 2010 geldt de BOR voor vermogensbestanddelen die behoren tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 35c van de Successiewet.
- Onderdeel 4.5. (Toerekenen bij meerdere deelnemingen) is vervallen. De tekst is opgenomen in onderdeel 4.
- Onderdeel 5. (Verdeling nalatenschap of huwelijksgoederengemeenschap) De oude tekst is vervallen. Dit is per 1 januari 2010 wettelijk geregeld in artikel 35f van de Successiewet. Nieuw opgenomen is een goedkeuring voor termijnverlenging bij verdeling nalatenschap.
- Onderdeel 5.1. (Verdeling vóórdat de aanslagen zijn opgelegd) is vervallen. In dit onderdeel was opgenomen dat de wijze van verdeling van de nalatenschap kon worden gevolgd. Dit is per 1 januari 2010 wettelijk geregeld in artikel 35f van de Successiewet.
- Onderdeel 5.2. (Verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap) is vervallen. Dit onderdeel bevatte de goedkeuring dat de wijze van verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap kon worden gevolgd. Dit is per 1 januari 2010 wettelijk geregeld in artikel 35f, tweede lid, van de Successiewet.
- Onderdeel 6.2. (Aangaan samenwerkingsverbanden) is vervallen. Dit onderdeel bevatte de goedkeuring dat op verzoek het voortzettingsvereiste niet geldt voor het aandeel in de personenvennootschap dat de bedrijfsopvolger al bezat toen hij een aandeel in de personenvennootschap erbij kreeg. Deze goedkeuring is per 1 januari 2010 wettelijk geregeld in artikel 35e, tweede lid, van de Successiewet.
- Onderdeel 7.1. (Latente inkomstenbelasting en toerekening aan de geconserveerde waarden) is herzien. De belastinglatentie wordt evenredig toegerekend aan de belaste en vrijgestelde delen van de verkrijging.

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

1.1. Lijst van afkortingen

<i>BOR</i>	<i>De faciliteiten en voorwaarden voor bedrijfsopvolging in de Successiewet</i>
<i>Invorderingswet</i>	<i>Invorderingswet 1990</i>
<i>Successiewet</i>	<i>Successiewet 1956</i>
<i>Uitvoeringsregeling</i>	<i>Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting</i>
<i>Uitvoeringsregeling Invorderingswet</i>	<i>Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990</i>
<i>Wet VPB</i>	<i>Wet op de vennootschapsbelasting 1969</i>

2. Verzoeken om toepassing bedrijfsopvolgingsregeling

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

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

Een verzoek als bedoeld in artikel 35b, zevende lid, van de Successiewet kan worden

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

3. Ondernemingsvermogen

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

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

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

Voorbeeld

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

3.2. Vijfjaarseis en middellijk gehouden aandelen

(Vervallen per 1 januari 2010)

3.3. Toepassing 15%-regel

(Vervallen per 1 januari 2010)

3.4. Verkoop onderneming en kwijtschelding van de koopsom

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

Goedkeuring

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

3.5. Fictieve verkrijging

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

Voorbeeld

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

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

3.6. Overlijden echtgenoot van de ondernemer

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

3.6.1. Overleden echtgenoot was geen ondernemer

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

Goedkeuring

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

3.6.2. Overlijden echtgenoot van de deelnemer in een personenvennootschap

A en B zijn in gemeenschap van goederen getrouwd. A is vennoot in een personenvennootschap die een onderneming drijft. B overlijdt zonder een testament te hebben gemaakt. Op grond van het civiele recht is het aandeel in de personenvennootschap verknocht aan A. Tot de nalatenschap van B behoort daarom een vordering op A ter grootte van de helft van de waarde van het ondernemingsvermogen van A. De vordering van B op A wordt aan A toegedeeld. De kinderen krijgen hiervoor een onderbedelingsvordering op A. B was in fiscale zin geen ondernemer en had geen ondernemingsvermogen zodat de BOR naar de letter genomen niet van toepassing is. Ik vind dit onredelijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

Goedkeuring

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

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

3.7. Finaal verrekenbeding

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

Goedkeuring

Ik keur goed dat de BOR in dit geval wel van toepassing is op de helft van de waarde van de onderneming van A. Hierbij gelden de overige voorwaarden van de BOR, zoals de voorwaarden dat A vóór het overlijden van B de onderneming tenminste één jaar dreef en dat A de onderneming na het overlijden van B ten minste vijf jaren voortzet. De goedkeuring geldt ook als bij het overlijden van B vermogensbestanddelen verrekend worden als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, letter b, c of d van de Successiewet.

De aanname dat A ondernemingsvermogen heeft verkregen, werkt door naar kind C. C wordt nu geacht een onderbedelingsvordering te hebben verkregen op een medeverkrijger die ondernemingsvermogen heeft verkregen. Op de onderbedelingsvordering van het kind die betrekking heeft op de aan A toegedeelde vordering van B, kan de uitstelregeling van artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet worden toegepast. De goedkeuring geldt ook als A geen persoonlijke onderneming heeft, maar vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, letter b, c of d, van de Successiewet.

3.8. Indirecte overdracht van aandelen

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

Voorbeeld

A is enig aandeelhouder van BV X. BV X is enig aandeelhouder van BV Y. BV Y drijft een materiële onderneming. Voor de toepassing van de BOR worden de bezittingen en

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

Goedkeuring

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

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

3.9. Preferente aandelen

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

(Cumulatief) preferente aandelen die zijn ontstaan vóór 2010

Ik heb er begrip voor dat bij een omzetting in (cumulatief) preferente aandelen vóór 2010 nog geen rekening kon worden gehouden met de vanaf 2010 geldende voorwaarde dat er tegelijk nieuwe gewone aandelen worden uitgegeven aan de bedrijfsopvolger. Concrete gevallen kunnen aan mij worden voorgelegd. Ik beoordeel dan of dat geval met artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) soepel kan worden behandeld.

3.10 Vruchtgebruik en bloot eigendom van aandelen

De BOR geldt voor aandelen die bij de erflater of schenker behoorden tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3, met uitzondering van de meetregel van artikel 4.10, van de Wet IB 2001 (artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de Successiewet). Voor de toepassing van de BOR zijn de artikelen 4.3 (gelijkstelling genotsgerechtigden) tot en met 4.5a van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing (artikel 35c, zevende lid, van de Successiewet). De BOR kan ook worden toegepast op verkregen bloot eigendom van die aandelen of op verkregen vruchtgebruik van die aandelen. Het is geen bezwaar dat de BOR ook wordt toegepast als de bloot eigendom en het vruchtgebruik van die aandelen door de verkrijging (door overlijden of schenking) is ontstaan.

Voorbeeld

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

Niet bij een turboverdeling

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

4. Toerekeningsregeling

Voor vennootschappelijke moeder-/dochterverhoudingen is in artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet de zogenoemde toerekeningsregeling opgenomen.

Door de toerekeningsregeling wordt de houdstervennootschap geacht de onderneming van de deelneming te drijven. Bij meerdere deelnemingen worden de bezittingen en schulden van alle deelnemingen die voldoen aan de voorwaarden voor de toerekeningsregeling, gezamenlijk aan de houdstervennootschap toegerekend.

Voorbeeld

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

Door de gezamenlijke toerekening wordt het bedrijfspand dat wordt verhuurd aan de werkmaatschappij aangemerkt als ondernemingsvermogen.

4.1. Beleidseis

(Vervallen per 1 januari 2010)

4.2. Een middellijk aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij van ten minste 5%

(Vervallen per 1 januari 2010)

4.3. Andere gevallen kunnen worden voorgelegd aan de inspecteur

(Vervallen per 1 januari 2010)

4.4. Certificaten van aandelen

(Vervallen per 1 januari 2010)

4.5. Toerekenen bij meerdere deelnemingen

(Vervallen per 1 januari 2010)

5. Verdeling nalatenschap of huwelijksgoederengemeenschap

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

Goedkeuring

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

5.1. Verdeling vóórdát de aanslagen zijn opgelegd

(Vervallen per 1 januari 2010)

5.2. Verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap

(Vervallen per 1 januari 2010)

6. Voortzettingsvereiste

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

6.1. Ophouden winst te genieten

De BOR vervalt indien de verkrijger ophoudt uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten (artikel 35e, eerste lid, onderdeel a, van de Successiewet). De terminologie 'ophouden uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten' sluit aan bij het materiële stakingsbegrip in de inkomstenbelasting. Dit betekent overigens niet dat er een volledige gelijkheid bestaat met de behandeling voor de inkomstenbelasting. Afwijkingen zijn mogelijk indien de ratio van de BOR dat rechtvaardigt. De doorschuifregelingen voor de inkomstenbelasting, zoals die van artikel 3.63 van de Wet IB 2001, gelden niet voor de Successiewet. Voor de voortzettingeis van de BOR van de Successiewet is alleen van belang dat de verkrijger winst blijft genieten. Voor zover de voortzetter ophoudt winst te genieten, worden de faciliteiten ingetrokken. Het moment waarop de verkrijger ophoudt winst te genieten, kan afwijken van het moment waarop hij op grond van goedkoopmansgebruik zijn stakingswinst in aanmerking mag nemen. Degene die een vennootschap onder firma aangaat onder voorbehoud van stille reserves hoeft voor de inkomstenbelasting nog niet af te rekenen

over de stakingswinst. Voor de BOR houdt hij wel direct gedeeltelijk op winst te genieten. Als de verkrijger dit binnen de vijfjaarstermijn doet, vervallen hierdoor dus de faciliteiten voor de BOR. De behandeling voor de heffing van inkomstenbelasting is hiervoor niet van belang. Dit geldt ook voor de toepassing van artikel 35, eerste lid, onderdeel b, en onderdeel c, onder 3^o, van de Successiewet, waarin dezelfde terminologie 'ophouden uit de onderneming of uit een deel daarvan winst te genieten' is opgenomen.

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

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

6.2. Aangaan samenwerkingsverbanden

(Vervallen per 1 januari 2010)

6.3. Vervreemding van niet gefacilieerd verkregen aandelen

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

Voorbeeld

BV X heeft 50 geplaatste aandelen. A heeft de aandelen 1 tot en met 14 en B heeft de aandelen 15 tot en met 50. A schenkt zijn aandelen aan B. De BOR van de Successiewet is van toepassing. Twee jaren later verkoopt B de aandelen 22 tot en met 29 aan C. De aanslag schenkbelasting wordt door de vervreemding aan C niet herzien.

6.4. Certificering van aandelen

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

6.5. Verkoop indirect gehouden aandelen. Gevolgen voor de toerekeningsregeling

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

voortzetten.

Inkoop van aandelen gevolgd door intrekking wordt niet aangemerkt als vervreemding als het aandeel in de deelneming procentueel gelijk blijft.

7. Waardering

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

7.1. Latente inkomstenbelasting

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

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

In het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, was nog het standpunt opgenomen dat de belastinglatentie 'aan de top' in aanmerking moet worden genomen. Hof Arnhem heeft in zijn uitspraak van 3 juni 2009, nr. 07/00309 vastgesteld dat de evenredigheidsmethode moet worden toegepast. Op 28 augustus 2009 heeft mijn voorganger berust in die uitspraak. Voor op 3 juni 2009 nog niet onherroepelijke aanslagen kan daarom de evenredigheidsmethode worden toegepast.

7.2. Ondernemingsvermogen

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

7.3. Waarde going concern

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

7.4. Waardering volgens de DCF-methode

De faciliteit van artikel 35b, eerste lid, onderdeel b, onder 1^o, van de Successiewet is van belang voor ondernemingen met een hoge intrinsieke waarde en een laag rendement. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij landbouwondernemingen met veel cultuurgrond en productierechten maar (relatief) weinig opbrengst. Voor de vaststelling

van de waarde going concern is niet een bepaalde methodiek voorgeschreven. Tijdens de parlementaire behandeling in 2001 is aangegeven dat bij een onderneming met een hoge intrinsieke waarde en een laag rendement, het lage rendement als waardedrukkende factor in aanmerking kan worden genomen.

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

7.4.1. DCF-methode, goedkeuring

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

Goedkeuring

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

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

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

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

- Bij de bepaling van de kasstroom gaat het niet om de (fiscale) winstbepaling maar om de kasstroom, dus de werkelijke geldstroom. Dit houdt in dat de afschrijvingen voor zover die in de winstbepaling zijn meegenomen bij het resultaat worden opgeteld.
- De kasstromen in de onderneming worden contant gemaakt met inachtneming van een termijn van maximaal 15 jaren.
- De waarde van de onderneming wordt als een kasstroom gezien aan het einde van de gebruikte periode. De geschatte restwaarde op dat moment komt aldus tegen de contante waarde terug in de waarde going concern.
- Voor de berekening van de waarde going concern wordt de financiering van de onderneming in beginsel buiten beschouwing gelaten. Voor de berekening van de kasstroom moeten dus de rentebetalingen en de aflossing van het vreemd vermogen worden geëlimineerd. Met de kosten van financiering is rekening gehouden bij het vaststellen van de disconteringsvoet.
- Incidentele baten en lasten dienen voor de vaststelling van de kasstroom te worden geëlimineerd. Deze hebben in de regel geen directe invloed op de te behalen jaarwinst.
- Bij de bepaling van de kasstroom wordt rekening gehouden met een beloning voor

arbeid. Voor de onderdelen van de agrarische bedrijfstak waarvoor genormeerde bedragen zijn vastgesteld, is voor de factor arbeid daar waar mogelijk aangesloten bij de KWIN-gegevens. Voor de bedrijfstakken waarvoor geen genormeerde bedragen zijn vastgesteld, zal afzonderlijk moeten worden beoordeeld welke omvang objectief gezien gelijk staat aan één volwaardige arbeidskracht. Hierbij kan bij in de KWIN-gegevens beschreven bedrijfstakken aansluiting worden gezocht.

- De belastingcomponent kan in de kasstroom worden meegenomen. Hiervoor is bij de genormeerde bedragen een percentage gehanteerd van 25% over het saldo (opbrengst minus directe kosten) verminderd met de bedrijfslasten. Deze bedrijfslasten zijn exclusief afschrijvingen en financieringslasten. De bedrijfslasten zijn inclusief berekend loon voor de ondernemer(s).
- Voorraden worden voor zover het eindproducten betreft tegen de nominale waarde in de berekening opgenomen. Hiertoe behoren de voorraden producten die in opslag liggen voor de verkoop (bijvoorbeeld een voorraad aardappelen op een akkerbouwbedrijf) en de levende have, voor zover als voorraad te beschouwen (niet-gebruikvee).
- In de berekening wordt het saldobedrag van de vorderingen, liquide middelen en kortlopende schulden tegen de nominale waarde opgenomen.
- Met het hanteren van het gemiddelde resultaat van de laatste drie jaren wordt beoogd te voorkomen dat de waarde going concern van het bedrijf volledig afhankelijk wordt gesteld van het behaalde resultaat in één bepaald jaar. Calamiteiten (zoals dier- of plantziekten of extreme weersomstandigheden) of inperkingen van de activiteiten binnen een bepaalde bedrijfstak als gevolg van wet- en regelgeving kunnen aanleiding zijn om van dit gemiddelde af te wijken. De verkregen kasstroom geeft in die gevallen mogelijk een verkeerd beeld van hetgeen in de betreffende bedrijfstak op lange termijn haalbaar is. Het is echter aan degene die afwijkt van het gemiddelde resultaat van de laatste drie jaren om, op basis van gefundeerde objectieve gegevens voor de betreffende bedrijfstak, aannemelijk te maken dat de aldus bepaalde kasstroom substantieel afwijkend is en op andere wijze moet worden bepaald.
- Productiemiddelen waarvan voorzienbaar is dat deze door overheidsingrijpen binnen de gebruikte termijn van maximaal 15 jaren verdwijnen zonder dat daar een vergoeding tegenover staat, worden gewaardeerd op nihil. Dit doet zich nu bijvoorbeeld voor bij melkquota en varkens- en pluimveerechten.
- Indien een bedrijf één of meerdere bedrijfstakken omvat waarvoor geen normbedragen zijn vastgesteld, dient per onderdeel de kasstroom te worden vastgesteld. Dit is ook van toepassing op bedrijven met nevenactiviteiten. Bij een samenloop van bedrijfstakken met genormeerde bedragen en bedrijfstakken waarvoor geen normbedragen zijn vastgesteld blijft bij de berekening van de afzonderlijke kasstromen de hoofdregel gelden. De hoofdregel is dat bij bedrijfstakken met genormeerde bedragen de normbedragen moeten worden toegepast.

7.5. Agrarische normbedragen. Rekenmodule.

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

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

De vastgestelde normen en normbedragen gelden zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige ondernemers in de agrarische sector. Alleen in uitzonderingsgevallen kan van de vastgestelde normen worden afgeweken. Dit kan zich

voordoer als een belastingplichtige aannemelijk kan maken dat de normen, gezien die specifieke situatie, te hoog zijn vastgesteld of uitkomen. Een dergelijke kwestie moet aan mij worden voorgelegd.

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

8. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010.
– CPP2007/383M.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de plaatsing in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2010.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 4 april 2011.

De staatssecretaris van Financiën

mr. drs. F.H.H. Weekers