



## *vereniging van accountants- en belastingadviesbureaus*

Aan: Ministerie van Financiën

Van: Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB'

Datum: 15 mei 2024

Betreft: VLB-Reactie op Consultatie Aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025

---

### Vraag 1

Heeft u aandachtspunten ten aanzien van het voorstel om de reikwijdte van de BOR en de DSR ab in beginsel te beperken tot aandelen met 5% belang in het geplaatste kapitaal?

De beperking tot 5% van het geplaatste kapitaal is wat de VLB betreft logisch en acceptabel om de BOR en de DSR ab te kunnen toepassen. Belangrijk in deze is dat in de wettelijke regelingen en de Memorie van Toelichting bij de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is aangegeven dat preferente aandelen uitgegeven in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging ook kwalificeren voor de BOR en de DSR ab.

Als definitie van preferente aandelen wordt voorgesteld om deze te definiëren als aandelen met voorrang t.a.v. de winstverdeling of liquidatieopbrengsten. Daarmee wordt aangesloten bij de huidige uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. Preferente aandelen die zijn gecreëerd in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging kwalificeren op grond van het voorstel enkel als deze een omzetting vormen van gewone aandelen met een belang van ten minste 5% van het totale geplaatste kapitaal. Hetzelfde gaat gelden voor indirect gehouden preferente aandelen.

In de Memorie van Toelichting wordt niet expliciet aangegeven of deze preferente aandelen stemrecht moeten hebben. Aangezien in de praktijk in het kader van een bedrijfsopvolging zeer veelvuldig gebruik wordt gemaakt van cumulatief preferente aandelen zonder stemrecht pleiten wij ervoor de regelgeving te verduidelijken dan wel in de toelichting daarop te vermelden dat het er niet toe doet of aan preferente aandelen stemrecht is verbonden.

Door aan te knopen bij aandelen in het geplaatste aandelenkapitaal worden lidmaatschapsrechten van een coöperatie uitgesloten van de BOR en de DSR. In meerdere sectoren is de coöperatie echter om meerdere redenen een zeer bruikbare en gehanteerde rechtsvorm. Met de beperking van de BOR en DSR tot 5% van het GAK wordt een bedrijfsopvolging in deze rechtsvorm een stuk lastiger.

In de Memorie van Toelichting wordt op het einde van 2.1 aangegeven dat *“Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat aandelen waarop agio is gestort of storting van informeel kapitaal heeft plaatsgevonden, blijven kwalificeren voor de BOR en de DSR ab, mits deze aandelen geen voorrang kennen ten opzichte van andere aandelen.”*

De duidelijkheid lijkt in tegenspraak te zijn met de artikelsgewijze voorbeelden die gegeven zijn in de toelichting. Het zou goed zijn als de hiervoor cursief opgenomen zin nader verduidelijkt zou worden.

Wij achten de categorische uitsluiting van tracking stocks behoorlijk ingrijpend. Er wordt opgemerkt dat als 1 aandeel kwalificeert als tracking stock, de overige aandelen automatisch ook als tracking stock kwalificeren. Ook komt de toerekening voor de BOR te vervallen voor zover lager in de structuur sprake is van tracking stocks. In hoeverre deze maatregel, naast de nodige herstructureringen, tot knelpunten zal leiden, zal ook afhangen van het aangekondigde overgangsrecht.

## Vraag 2

Heeft u aandachtspunten bij de voorgestelde verkorting van de termijn van de voortzettingseis van vijf naar drie jaar?

Dat is een voor de praktijk belangrijke versoepeling. In een tijd van grote transities, ook en vooral binnen de land- en tuinbouw, is dit een welkome verbetering. Ook goed om te zien dat deze wetswijziging al per 1 januari 2025 in zal gaan. Deze tijd vraagt om flexibiliteit in de wetgeving en de uitvoering daarvan en de verkorting van de voortzettingstermijn draagt daaraan zeer zeker bij.

Verder biedt de verkorting van de termijn meer mogelijkheden bij herstructurering van de ondernemingsstructuur nu deze aanknoopt bij een gangbare termijn in andere belastingwetten, waar de termijn van drie jaar vaak leidend is.

Wel zou het voor de praktijk goed zijn als aangegeven wordt wanneer de termijn van de voortzetting exact aanvangt. Is dat bij de wilsovereenstemming, de notariële akte of kan daarbij aangesloten worden bij de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Indien het antwoord op de vraag de wilsovereenstemming is, dan zou het goed zijn om dat waar mogelijk nader te duiden.

## Vraag 3

Heeft u aandachtspunten bij de voorgestelde versoepelingen ten aanzien van herstructureringen tijdens de periode van de bezits- en voortzettingseis?

Bij de voorgestelde versoepelingen bezits- en voortzettingseis is vooral gedacht aan situaties bij rechtspersonen. In de landbouw (en iets minder in de tuinbouwsector) wordt echter veelvuldig gebruik gemaakt van ondernemingsvormen waarbij de natuurlijke personen de ondernemers zijn (maatschap, Vof, CV en eenmanszaak). Bij deze rechtsvormen zijn, naast de verkorting van de voortzettingstermijn tot 3 jaar per 1 januari 2025 en de toepasselijkheid van overheidsingrijpen bij de bezitseis per 1 januari 2024 (deze gold daarvoor al voor de voortzettingseis), meer versoepelingen wenselijk. Wij zullen deze nader benoemen en daarbij onderscheid maken voor de bezitseis en de voortzettingseis.

De hieronder benoemde aandachtspunten sluiten naar onze mening aan bij de in de Memorie van toelichting bij de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten weergegeven wens tot versoepelingen in de bezits- en voortzettingseis.

In de Memorie van Toelichting is aangegeven is dat genoemde eisen op gespannen voet staan op de

bedrijfseconomische dynamiek, zoals wijziging van de activiteiten of herstructurering, en dat er meer ruimte moet komen voor ondernemerschap door versoepelingen in de bezits- en voortzettingseis. In de land- en tuinbouw zijn grote transitie binnen de sector gaande en ook wenselijk. Dit vraagt om een meer flexibelere invulling van bezits- en voortzettingseis. Daartoe hoeft het criterium daarvoor niet geheel te wijzigen in een criterium van instandhouding van ondernemingsvermogen, zoals in de Memorie van Toelichting is weergegeven, maar zal een mogelijkheid van omschakeling binnen de agrarische sector toch mogelijk moeten zijn, zonder de BOR op het spel te zetten.

Ten aanzien van de bezitseis hebben we de volgende aandachtspunten:

- De bezitseis zou voor de praktijk, gegeven de transitie waarin het MKB, en de land- en tuinbouw in het bijzonder, zich begeeft flexibeler mogen zijn. Dit laat zich bijvoorbeeld merken bij een bedrijfsomschakeling.  
Als voorbeelden kunnen hierbij genoemd worden:
  1. Omschakeling van een melkveebedrijf naar het opfokken van jongvee voor derden in de bezitsperiode geeft problemen met betrekking tot de BOR als binnen vijf jaar de bedrijfsoverdracht plaatsvindt.
  2. Hetzelfde doet zich voor bij omschakeling van een melkveeonderneming naar een (andere) akkerbouwonderneming.  
In de sfeer van de inkomstenbelasting is het dan (los van het begrip overheidsingrijpen) onder toepassing van artikel 3.64 mogelijk om zonder tussentijdse heffing de transitie te kunnen bewerkstelligen mits de benodigde investeringen worden gepleegd.  
  
Hierbij zij overigens opgemerkt dat indien de akkerbouw tak deel uitmaakte van het melkveebedrijf dat is opgehouden binnen die ene onderneming, en daarmee dus sprake is van omschakeling binnen een gemengd bedrijf, er aldan voor de BOR door de toepassing van het herinvesteringsreserve-besluit in de IB-sfeer geen probleem ontstaat.
  3. Bij voormalig nertsenhouders die zijn omgeschakeld naar een nieuwe activiteit is ook de bezitstermijn opnieuw gaan lopen.
- In de Memorie van Toelichting is aangegeven dat er bij de uitbreiding van een subjectief aandeel in een onderneming, een nieuwe bezitseis gaat lopen. Wij vragen om dit standpunt te heroverwegen aangezien dit in de praktijk tot onwenselijke situaties kan leiden. We duiden dit graag nader aan met een voorbeeld uit de praktijk.  
Ouders oefenen meer dan vijf jaar een onderneming uit in een VOF. Moeder overlijdt in 2021 waarbij het VOF-aandeel van moeder overgaat naar vader. Op de verkrijging is geen BOR toegepast aangezien de verkrijging viel binnen de partnervrijstelling van de SW.  
De zoon treedt toe in het jaar 2022. Vader wil zijn gehele vof-aandeel vervolgens in 2023 overdragen met toepassing van de BOR. Dit is niet mogelijk doordat de Belastingdienst het standpunt inneemt dat voor de uitbreiding van het subjectieve aandeel van vader in de onderneming (de aanwas met het vof-aandeel van moeder) een nieuwe bezitseis van vijf jaar geldt.
- De bezitseis pakt problematisch uit bij een bedrijfsomschakeling binnen 1 jaar na een overlijden. Ook daar is meer flexibiliteit gewenst. Een voorbeeld in dit kader kan verhelderend werken.

Vader en zoon hebben een melkveehouderij. Vader krijgt een spierziekte en kan niet meer melken. Omdat zoon ook nog een loonwerkbedrijf als aparte eenmanszaak heeft, besluiten ze te stoppen met melken. Vader overlijdt binnen één jaar nadat ze gestopt zijn met melken.

Ten aanzien van de voortzettingseis hebben we de volgende aandachtspunten:

- De voortzettingseis zou voor de praktijk, gegeven de transitie waarin het MKB, en de land- en tuinbouw in het bijzonder, zich begeeft flexibeler mogen zijn. Dit laat zich bijvoorbeeld merken bij een bedrijfsomschakeling van melkvee naar akkerbouw binnen de voortzettingsperiode. In de Wet inkomstenbelasting is daarvoor een faciliteit beschikbaar in de vorm van artikel 3.64 Wet IB 2001.  
Dit doet zich ook voor bij een melkveebedrijf waarbij de ondernemer wil stoppen met melkvee en zich volledig wil gaan richten op jongveeopfok. Ook deze situatie komt naar verwachting in strijd met het voortzettingsvereiste, terwijl voor de buitenstaander er nog steeds een landbouwbedrijf wordt geëxploiteerd.  
Dit zijn typische agrarische voorbeelden uit de praktijk, maar ook buiten de agrarische sector zijn er diverse voorbeelden in dit kader te bedenken. Het zou onze voorkeur hebben als de BOR niet teruggenomen wordt zolang de voortzetter een onderneming heeft en het onder de BOR verkregen vermogen daarin geïnvesteerd blijft. Zeker gezien de vele veranderingen waar landbouwondernemers mee te maken hebben (maatschappelijk, milieu, waterbeheer, bodemkwaliteit, klimaat etc.) zou er meer vrijheid met betrekking tot het ondernemen moeten zijn.
- Het voortzettingsvereiste kan bepaalde overheidsplannen in de weg zitten en daarmee contraproductief werken voor doelen die de overheid zichzelf heeft gesteld. Zo kan bij deelname van een agrariër aan een beëindigingsregeling (bijvoorbeeld de Lbv of Lbv+) tijdens de voortzettingstermijn het vereiste erg ongunstig uitpakken als niet de wens bestaat om te herinvesteren in een nieuwe onderneming en de uitzondering van art. 10, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting dus niet van toepassing is. De BOR belemmert daarmee gewenst overheidsbeleid.
- Voortzettingsvereiste zou geen hinderpaal mogen zijn bij een faillissement dat is ontstaan buiten de schuld van de ondernemer zelf. Te denken aan externe oorzaken zoals een ingestorte markt die ten tijde van de bedrijfsoverdracht niet voorzienbaar was. Als daarna de bedrijfsopvolgingsfaciliteit wordt geschrapt, dan is dat wel heel erg wrang.  
In dit kader kan ook gedacht worden aan een situatie waarin een ondernemer noodgedwongen zijn deelneming met hierin de onderneming moet verkopen ter afwikkeling van een faillissement.
- Meer flexibiliteit in het voortzettingsvereiste is ook wenselijk in de situatie van een gedwongen verbetering van de financierbaarheid. Dit behoeft uitleg:  
Bij verkoop van een onderdeel van de onderneming binnen de voortzettingstermijn teneinde met de opbrengst een investering in het overgebleven bedrijf te kunnen doen. Een investering gericht op een (wettelijk vereiste) modernisering van het bedrijf die wordt gefinancierd door een aflossing op de bestaande financiering (door de bank als eis gesteld)

dan komt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit mogelijk op de tocht te staan. Het is de vraag of dat wenselijk is.

#### Vraag 4

Heeft u aandachtspunten bij de voorgestelde maatregel om zogenoemde rollatorinvesteringen tegen te gaan?

Hoewel wij de mening delen dat de bedrijfsopvolgingsregeling zich zou moeten beperken tot situaties waarvoor zij oorspronkelijk bedoeld is, zijnde reële bedrijfsopvolgingen van materiële ondernemingen, is voorzien we problemen om daaraan een eindleeftijd te koppelen. Dit geldt temeer in een tijd waarin ondernemers steeds ouder worden, vitaler zijn en tot op een steeds hogere leeftijd actief blijven. Het benoemen van een eindleeftijd heeft om die reden als grondgedachte dan ook niet onze voorkeur. Te voorzien is dat de voorgestelde wetswijziging, ook in de gekozen vorm, kan leiden tot leeftijdsdiscriminatie. Hierdoor kunnen er geschillen ontstaan en rechtszaken volgen, hetgeen vermeden zou moeten worden.

Dit neemt niet weg dat wij van oordeel zijn dat een deelname van een zeer hoogbejaard persoon in een nieuwe maatschap waarbij deze persoon een storting in contanten doet om daarmee de bedrijfsopvolgingsregeling toe te kunnen passen op zijn of haar beleggingsvermogen, enkel gericht om belasting te besparen, afbreuk doet aan het oorspronkelijke doel van de BOR en zelfs dat doel ondermijnt.

Wellicht dat het instrument van *fraus legis*, door de wetgever toegelicht met voorbeelden, een betere optie zal zijn de voorgestelde die gekoppeld is aan een staffel en een tabel.

#### Vraag 5

Heeft u aandachtspunten bij de voorgestelde maatregel om de zogenoemde dubbel-BOR tegen te gaan?

Ten aanzien van deze vraag kunnen we hetgeen bij vraag 4 is geschreven herhalen. In onze optiek zou de bedrijfsopvolgingsregeling zich moeten beperken tot situaties waarvoor zij oorspronkelijk bedoeld is, zijnde reële bedrijfsopvolgingen van materiële ondernemingen. Dit om de continuïteit van de overgedragen onderneming te kunnen borgen.

Als een eigenaar zijn onderneming onder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling overdraagt aan een opvolger en de oud-eigenaar na ommekomst van de voortzettingstermijn deze onderneming weer terugkoopt met beleggingsvermogen om dezelfde onderneming na ommekomst van de bezitstermijn weer onder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling te verkopen aan de opvolger (of een ander) dan wordt de regeling als zodanig volledig ondermijnd. Deze werkwijze is onwenselijk en doet afbreuk aan het oorspronkelijke doel van de regeling.

In onze visie dient toepassing van DSR en BOR beperkt te blijven tot een eenmalige toepassing. Het

meermaals toepassen van de regelingen met betrekking tot dezelfde onderneming door dezelfde belastingplichtige strookt niet met de bedoeling van de regelingen, zijnde het waarborgen van de continuïteit van de overgedragen onderneming.

De VLB bepleit dat de regelingen eenmalig per onderneming toegepast kunnen worden, maar dan wel voor de gehele onderneming als zodanig, waarbij toepassing in fasen mogelijk is. Als er meerdere ondernemingen overgedragen gaan worden, dan zouden de regelingen eenmalig per over te dragen onderneming, al dan niet in fasen, toepasbaar dienen te zijn.

In onze visie dient toepassing van DSR en BOR beperkt te blijven tot een eenmalige toepassing. Het meermaals toepassen van de regelingen met betrekking tot dezelfde onderneming door dezelfde belastingplichtige strookt niet met de bedoeling van de regelingen, zijnde het waarborgen van de continuïteit van de overgedragen onderneming.

*De VLB bepleit dat de regelingen eenmalig per onderneming toegepast kunnen worden, maar dan wel voor de gehele onderneming als zodanig, waarbij toepassing in fasen mogelijk is. Als er meerdere ondernemingen overgedragen gaan worden, dan zouden de regelingen eenmalig per over te dragen onderneming, al dan niet in fasen, toepasbaar dienen te zijn.*

## Vraag 6

### Heeft u aandachtspunten van wetstechnische aard bij de voorgestelde wetsaanpassingen?

Met ingang van 1 januari 2024 is in artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdelen a en b, SW 1956 kort gezegd bepaald dat onroerende zaken die ter beschikking zijn gesteld aan een ander, of die daartoe bestemd zijn, alsmede de met die onroerende zaken samenhangende schulden, voor de BOR niet tot het ondernemingsvermogen behoren.

Het zevende lid is niet van toepassing op de terbeschikkingstelling van los land op grond van een pachtovereenkomst, mits wordt voldaan aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 396, eerste tot en met derde lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek. Het gaat dan om vruchtwisseling o.b.v. een getekende teelpachtovereenkomst (al dan niet geregistreerd bij de Grondkamer). Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in artikel 4.17a, lid 10, Wet inkomstenbelasting 2001 voor de doorschuifregeling in de ab sfeer.

Het zou voor de praktijk wenselijk zijn als genoemde bepalingen verruimd / aangevuld zou worden met de mogelijkheid van de geliberaliseerde pacht voor situaties waarin vruchtwisseling toegepast wordt of kan worden. De vorm van geliberaliseerde pacht, als aanvulling op de reeds in de benoemde artikelen opgenomen teelpacht, geeft de praktijk de ruimte om in situaties van vruchtwisseling de bedrijfsoverdracht onder toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit te kunnen regelen. Door de schriftelijke en ondertekende overeenkomst is de controle van de overheid ook geborgd.

Hierbij willen wij tevens nog een knelpunt in de per 1 januari 2024 gewijzigde wetgeving voor de BOR en de DSR ab onder de aandacht brengen. Dit heeft eveneens te maken met het feit dat onroerende zaken die aan derden ter beschikking zijn gesteld worden met ingang van 1 januari 2024 niet meer als ondernemingsvermogen aangemerkt en vallen aldus in beginsel buiten de BOR en de DSR ab.

Om situaties van terbeschikkingstelling binnen een samenwerkingsverband buiten de werkingssfeer van de maatregel te houden, is in de Successiewet een uitzondering gecreëerd. Artikel 35c, achtste, onderdeel a SW 1956 bepaalt dat voor de uitsluiting van ter beschikking gesteld onroerend goed niet als een ander wordt aangemerkt:

*Een participant in een samenwerkingsverband waaraan de onroerende zaken of gedeelten daarvan ter beschikking zijn gesteld, mits de erflater of schenker ten tijde van het overlijden, onderscheidenlijk de schenking, winst uit onderneming [...] geniet uit dat samenwerkingsverband;*

Op basis van de letterlijke wettekst geldt deze uitzondering uitsluitend wanneer de inbrengende of verhurende/verpachtende vennoot een natuurlijk persoon is. In de praktijk zijn echter ook structuren gangbaar waarin een bv als vennoot een onroerende zaak in gebruik en genot en/of economisch eigendom inbrengt in of verhuurt/verpacht aan het samenwerkingsverband. In dat geval wordt niet voldaan aan de letterlijke tekst van de uitzondering. De erflater/schenker (tevens aandeelhouder van de bv) geniet de winst uit het samenwerkingsverband dan namelijk niet als winst uit onderneming.

In artikel 4.17a Wet IB ontbreekt voor de DSR-ab een tegenhanger van artikel 35c, achtste lid, onderdeel a SW 1956. Dat betekent dat de ab-claim (voor een deel) niet kan worden doorgeschoven indien een bv als vennoot een onroerende zaak in gebruik en genot en/of economisch inbrengt in of verhuurt/verpacht aan het samenwerkingsverband.

Vanuit doel en strekking van de wetgeving lijkt dit een onbedoelde omissie. Een en ander leidt echter tot ongelijke behandeling van economisch vergelijkbare gevallen waarin onroerende zaken ter beschikking worden gesteld in situaties van samenwerking waarin de 'terbeschikkingsteller' ook deelneemt in de onderneming. Naar onze mening is een spoedige actie op dit punt gewenst.

## Vraag 7

### Heeft u nog andere aandachtspunten ten aanzien van het concept wetsvoorstel?

De bedrijfsopvolgingsregeling in de successiewet is een belangrijke faciliteit in de belastingwetgeving. Een bedrijfsopvolging zonder fiscale hinderpalen draagt bij aan een gezond bedrijfsleven waarbij latere belastingheffing via de loon- en inkomstenbelasting en de omzetbelasting verzekerd is.

Tot slot bepleit de VLB in zijn algemeenheid meer afstemming tussen de verschillende belastingwetten. Bij de bedrijfsopvolging, toegespitst op het familiebedrijf dat de ruggengraat van de maatschappij vormt, sluiten de verschillende belastingwetten niet aan bij elkaar. Een efficiencyslag is mogelijk als de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de overdrachtsbelasting en de successiewet volledig op elkaar aan zouden sluiten. De aandacht voor aansluiting zal daarbij vooral uit dienen te gaan naar de vrijstellingen in het kader van de overdrachtsbelasting (art. 15, lid 1 b, e en q) en de BOR in de successiewet.