

Reactie van het Register Belastingadviseurs (hierna: 'RB') op het pakket Belastingplan 2025

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	2
2	Belastingplan 2025	3
	2.1 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbeperking (§ 5.11 MvT)	3
	2.1.1 Bedrijfsoverdrachten in familieverhouding wordt geschaad.....	3
	2.1.2 De antifragmentatiemaatregel werkt contraproductief voor de huurmarkt..	4
	2.1.3 Versoepel de antifragmentatiemaatregel.....	4
	2.2 Diensten aan onroerende zaken (§ 5.23 MvT)	4
	2.3 Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief (§ 5.24 MvT)	6
	2.4 Verlaging tarief overdrachtsbelasting voor woningen (geen hoofdverblijf)	7
3	Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025.....	8
	3.1 Toegang beperken tot aandelen waarmee risico wordt gelopen (§ 2.1 MvT).....	8
	3.2 Versoepeling van de bezits- en de voortzettingseis in de BOR (§ 2.2 MvT)	11
	3.3 Tegengaan onbedoeld gebruik BOR op (zeer) hoge leeftijd (§ 2.3 MvT)	14
	3.4 Tegengaan onbedoeld gebruik door bedrijfsopvolgingscarrousel (§ 2.4 MvT)....	15
	3.5 Niet in het wetsvoorstel genoemde maatregelen, die wel aandacht vragen.....	15

1 Inleiding

Het RB heeft met belangstelling kennisgenomen van het door u voorgelegde pakket Belastingplan 2025. Het RB neemt de gelegenheid om op dit voorgelegde pakket Belastingplan 2025 te reageren.

Het RB constateert dat met het pakket Belastingplan 2025 veel wijzigingen in belastingwetgeving uit het verleden (deels) worden teruggedraaid, te weten:

- Verhoging van het verhoogde tarief van box 2 van 31% naar 33% in 2024 en een verlaging van dit tarief van 33% naar 31% in 2025;
- Verlaging van het percentage van de gecorrigeerde winst van de generieke renteaftrekbepanking van 30% naar 20% in 2022 en een verhoging van dit percentage van 20% naar 25% in 2025;
- Uitbetaling deel algemene heffingskorting aan minstverdienende partner werd in 2022 na een reeks van jaren afgebouwd naar nihil. Met ingang van 2028 wordt de uitbetaling deel algemene heffingskorting aan minstverdienende partner weer mogelijk;
- Per 1 januari 2024 is er een nieuwe fiscale regeling “geven uit de vennootschap” in werking getreden. En per 1 januari 2025 wordt deze nieuwe regeling weer afgeschaft;
- De in 2024 ingegane versobering van de 30%-regeling naar de ‘30%-20%-10%-regeling’ wordt teruggedraaid en vervangen door een vast maximum percentage van 27% per 2027. Voor de jaren 2025 en 2026 geldt weer het percentage van 30%;
- Aan het Belastingplan 2024 werd via amendement toegevoegd dat per 1 januari 2025 de inkoop van aandelen door een beursfonds niet meer was vrijgesteld van dividendbelasting. In het Belastingplan 2025 wordt dit weer teruggedraaid en is de inkoop van aandelen door een beursfonds onder voorwaarden vrijgesteld van dividendbelasting.

Het Nederlandse ondernemersklimaat is gebaat bij een stabiel belastingklimaat. Het huidige jobbeleid gaat volgens het RB ten koste van een stabiel belastingklimaat. Het RB roept het kabinet op om de komende jaren een consistente belastingwetgeving te waarborgen.

2 Belastingplan 2025

2.1 Antifragmentatiemaatregel generieke renteaftrekbepanking (§ 5.11 MvT)

Het RB heeft er begrip voor dat het kabinet constructies door middel van opknippen van vastgoedportefeuilles om onder de renteaftrekdrempel van € 1.000.000 te komen, wil bestrijden. Echter, met dit voorstel worden ook kleine beleggers en het mkb getroffen met een grote lastenverzwaring.

2.1.1 Bedrijfsoverdrachten in familieverhouding wordt geschaad

Familiebedrijven in het mkb worden vaak gefaseerd overgedragen aan de volgende generatie. Het voortzettende kind koopt de aandelen van de werk-bv waarin de onderneming wordt geëxploiteerd. Het bedrijfspand waarin de onderneming is gevestigd koopt het kind nog niet van zijn ouders om de financieringslasten niet te hoog laten zijn. De werk-bv van het kind blijft het bedrijfspand huren van zijn ouders.

Dit is de situatie waarin de bv van de ouders wordt getroffen door de in te voeren antifragmentatiemaatregel. De relatie van de bv van de ouders, waarin het bedrijfspand zit, en de werk-bv van het kind behoort niet tot de groep van verbonden lichamen en verbonden natuurlijke personen. Dit betekent dat de rente die de bv van de ouders betalen aan de bank vanwege de financiering van het bedrijfspand onder het bereik van de antifragmentatiemaatregel gaat vallen en deels niet meer aftrekbaar is. Het bedrijfspand dat verhuurd wordt aan de bedrijfsopvolger heeft voor de ouders vaak de functie van oudedagsvoorziening. De invoering van de antifragmentatiemaatregel betekent dat de bv van de ouders meer vennootschapsbelasting moeten gaan betalen. Hetgeen ten koste gaat van de koopkracht van de ouders.

De antifragmentatiemaatregel is in bovenstaande situatie wel op te lossen door de bv van de ouders tenminste 1/3^e deel van de aandelen in de werk-bv te laten houden en niet over te dragen aan het kind. Voor sommige familiebedrijven is dit een prima oplossing, maar vaak zal dit voor het voortzettende kind een showstopper worden. Met als gevolg dat het familiebedrijf niet binnen de familie wordt overgedragen.

2.1.2 De antifragmentatiemaatregel werkt contraproductief voor de woningmarkt

Het schrappen van de drempel voor renteaftrek raakt de kleine belegger harder dan de grote beleggers. In tegenstelling tot grotere spelers, verdelen zij hun investeringen en financieringen niet over meerdere bv's. Toch worden zij geraakt door deze maatregel. Deze maatregel zorgt ervoor dat er minder rente aftrekbaar is waardoor de bv meer vennootschapsbelasting moet betalen. Dit betekent dat de bv minder ruimte overhoudt voor het betalen van rente en aflossing. Verder betekent dit dat de bv moeilijker nieuwe investeringen in vastgoed kan financieren. Daarnaast betekent minder liquiditeitsruimte dat onderhoud of verduurzaming door de bv wordt uitgesteld en wellicht zelfs afgesteld. De antifragmentatiemaatregel heeft daarmee een negatieve impact op de vastgoedmarkt en vooral ook op de woningmarkt.

2.1.3 Versoepel de antifragmentatiemaatregel

Oproep: Het RB roept het kabinet op om de eerder door ons gepubliceerde aanbevelingen over te nemen. Deze drie concrete aanbevelingen zijn:

- pas voor de renteaftrekbeperking voor vastgoedlichamen een drempel toe van € 100.000 in plaats van € 1.000.000;
- merk familieleden niet aan als derden;
- merk vennootschappen waarin een direct of indirect of zijdelings belang bestaat van ten minste 5 procent in plaats van een derde deel niet aan als derden.

Door deze aanbevelingen over te nemen wordt de kleine belegger en het mkb ontzien en wordt de nu al krappe woningmarkt minder hard getroffen!

2.2 Diensten aan onroerende zaken (§ 5.23 MvT)

Het RB heeft er begrip voor, dat het kabinet de zogeheten short stay structuren wil bestrijden. De reikwijdte van dit wetsvoorstel gaat echter veel verder dan alleen de bestrijding van short stay structuren. Het RB verwacht dat de voorstellen tot een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring voor het Midden- en Kleinbedrijf zullen leiden. In diverse praktijksituaties is verder onduidelijk hoe de voorstellen uitwerken.

Het wetsvoorstel merkt als investeringsdienst in artikel 2a Wet OB 1968 aan:

“y. investeringsdienst: dienst aan een of meer onroerende zaken die deze meerjarig dient, inclusief materialen, installaties, machines en werktuigen die, na installatie of montage, als onroerend kwalificeren, en waarbij de vergoeding voor deze dienst ten minste een bij ministeriële regeling vast te stellen bedrag omvat.”

Het RB ervaart dit als een te ruime omschrijving die in de praktijk tot afbakeningsproblemen kan leiden. Het RB stelt voor om de wijzigingen in de Uitvoeringsbeschikking te beperken tot diensten waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen. Deze formulering is gelijk aan die voor roerende zaken als bedoeld in artikel 13, lid 1, onderdeel b, Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Voordeel van het gebruik van deze formulering is dat deze aansluit bij het afschrijvingsbegrip in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, zodat direct te zien is of een bepaalde dienst onder de nieuwe regelgeving valt.

Dienen de vergoedingen voor met elkaar samenhangende diensten bij elkaar opgeteld te worden voor de toetsing aan het drempelbedrag van € 30.000? Zo ja, wanneer is er dan sprake van met elkaar samenhangende diensten? Hierover verkrijgt het RB graag duidelijkheid.

Het RB plaatst vraagtekens bij het gekozen drempelbedrag van € 30.000. In de Memorie van Toelichting bij het Belastingplan 2025 merkt het kabinet op dat door het bedrijfsleven niet onderbouwd is waarom een drempelbedrag van € 100.000 meer passend zou zijn. Tijdens een overleg met het Ministerie van Financiën in het kader van de eerder gehouden Internetconsultatie is echter onder meer door het RB naar voren gebracht dat een drempelbedrag van € 30.000 een belang van € 6.300 aan omzetbelasting gedurende een periode van maximaal vijf jaar betekent. Dus per jaar maximaal een bedrag aan omzetbelasting van € 1.260. Het is nauwelijks te verwachten dat voor een dergelijk belang advieskosten zullen worden gemaakt. Een drempelbedrag van € 30.000 betekent verder dat ondernemers bij relatief geringe verbouwingen de voorbelasting gedurende een periode van vijf jaar moet gaan volgen. De extra administratieve lasten zijn naar de mening van het RB bij een drempelbedrag van € 30.000 te groot, te meer daar de voorgestelde definitie van het

begrip investeringsdienst waarschijnlijk tot nieuwe afbakeningsproblemen zal leiden. Het RB roept daarom nogmaals op om het door het Kabinet voorgestelde drempelbedrag van € 30.000 te vervangen door een drempelbedrag van € 100.000.

Tot slot merkt het RB op dat de regeling wellicht in strijd is met inmiddels verschenen jurisprudentie van het Hof van Justitie (arrest d.d. 12 september 2024, nr C-243/23 (Drebers)). Het RB roept op om de gevolgen van dit arrest mee te nemen in deze regeling.

2.3 Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief (§ 5.24 MvT)

Het opheffen van meerdere posten verlaagd btw-tarief is een budgettaire maatregel. Het RB onderkent dat de invulling van de gemaakte keuzes tot maatschappelijke discussie zal leiden, maar daarnaast ook tot fiscale discussies over de reikwijdte. Dit laatste heeft te maken met het feit dat de keuze is gemaakt om met betrekking tot een aantal posten niet de gehele post over te brengen naar het normale tarief. Het RB ziet derhalve procedures over afbakening van het verlaagde tarief in het verschiet.

Wel zou het RB het toejuichen als het kabinet met het opheffen van meerdere posten verlaagd btw-tarief een meer consistente belastingheffing op diverse diensten en goederen en een vereenvoudiging van het belastingstelsel wil behalen. Het RB roept het kabinet op om ten aanzien van het verlaagde btw-tarief door te pakken, en een brede heroriëntatie op het verlaagde btw-tarief op te starten!

Oproep: Veel tabel I-posten die nu nog onder het verlaagde tarief in de omzetbelasting vallen, zijn verouderd en voor wat betreft de afbakening onderhavig aan een groot aantal procedures. Denk vooral aan de discussies over de reikwijdte van het verlaagde tarief. De tabelposten dateren nog van een groot aantal jaren geleden en evolueren niet mee in de tijd. Dan gaat een tabelpost, en dus het verlaagde tarief, wringen en tot oneigenlijke concurrentie leiden. En als onderzoeken¹ ook nog eens aantonen dat het verlaagde tarief niet altijd even doelmatig is, wordt het tijd om eens goed na te denken over de houdbaarheidsdatum van het verlaagde tarief.

¹ Zie 'Evaluatie van het verlaagde tarief', publicatienummer [2022.107-2304](#), uitgevoerd door Dialogic/Significant Ape in opdracht van het Ministerie van Financiën, d.d. 3 april 2023

Het RB adviseert daarom om nader te onderzoeken in hoeverre het verlaagde tarief kan worden hervormd. Hierbij kan worden gekeken naar de mogelijkheid welke de Btw-richtlijn biedt om meerdere verlaagde tarieven te hanteren. De meeste tabelposten vallen dan in een tarief dat lager is dan 15% doch hoger dan de huidige 9%, terwijl een klein aantal tabelposten kan delen in een lager verlaagd btw-tarief.

Daarnaast kan overwogen worden om in het onderzoek tevens de invoering van een flat-tarief te onderzoeken. Eén algemeen tarief! Eén algemeen tarief is ongevoelig voor maatschappelijke en technische ontwikkelingen en neemt de concurrentiegevoeligheid weg. Ongewenste koopkrachtgevolgen² kunnen worden weggenomen door maatregelen te treffen in de inkomstenbelasting (bijvoorbeeld verlagen tarief eerste schijf en/of verhogen algemene heffingskorting).

2.4 Verlaging tarief overdrachtsbelasting voor woningen (geen hoofdverblijf)

Voorgesteld is het tarief voor de aankoop van woningen die niet als hoofdverblijf gebruikt gaan worden met ingang van 1 januari 2026 te verlagen naar van 10,4% naar 8%. Het RB juicht de verlaging van het tarief voor dergelijke woningen toe, maar is bezorgd dat deze verlaging nu al wel wordt aangekondigd maar nog niet in 2025 ingaat. Het beoogde effect dat er hierdoor mogelijk meer woningen voor de verhuur beschikbaar komen, kan juist uitstelgedrag uitlokken om dergelijke woningen niet in 2025 maar vanaf 2026 aan te schaffen.

² Uit het onderzoek aangehaald in de vorige voetnoot blijkt dat 50% van de meest draagkrachtige huishoudens twee keer zo veel van de verlaagde btw profiteert als de 50% minst draagkrachtige huishoudens. Slechts 10% van de ondersteuning slaat neer bij de 20% minst draagkrachtige huishoudens.

Daarnaast geldt dat door de invoering van het tarief van 8% in 2026 er binnen de overdrachtsbelasting de komende jaren de volgende tarieven gaan gelden:

- 0% Startersvrijstelling;
- 2% Woningen, zijnde hoofdverblijf;
- 4% Vanaf 2025, verkrijging van aandelen in een vastgoedvennootschap, waarbij het onderliggende vastgoed voor btw-doeleinden kwalificeert als een nieuw vervaardigde onroerende zaak, tenzij de samenloopvrijstelling kan worden toegepast;
- 8% Vanaf 2026, woningen, niet zijnde hoofdverblijf;
- 10,4% Overige onroerende zaken.

In het kader van vereenvoudiging van het belastingstelsel en het in de hand werken van mogelijke afbakeningsproblemen vindt het RB deze diversiteit aan tarieven geen goede ontwikkeling.

3 Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025

Het RB spreekt zijn waardering uit dat diverse reacties op de Internetconsultatie zijn verwerkt in dit wetsvoorstel en in het besluit van 4 juni 2024.

3.1 Toegang beperken tot aandelen waarmee risico wordt gelopen (§ 2.1 MvT)

Beperking van toegang tot DSR en BOR tot gewone aandelen

Het RB heeft er enerzijds begrip voor dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten alleen voor reële bedrijfsopvolgingen bedoeld zijn. En dat iemand die alleen maar opties heeft, alleen afgeleid meedeelt in het risico van de onderneming in het lichaam. Dan zouden de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten op die opties van toepassing zijn, ook al zijn ze niet uitgeoefend. Het gevolg zou zijn dat de opties kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, terwijl de overdrager nooit aandeelhouder is geweest of de verkrijger nooit aandeelhouder hoeft te zijn geworden.

Anderzijds komt het in de praktijk voor dat een reguliere houder van gewone aandelen in een lichaam naast zijn aandelen óók eigenaar van opties is. Bijvoorbeeld een 80 procentaandeelhouder met twee medeaandeelhouders van ieder 10 procent, waarbij de

grootaandeelhouder een recht van koop heeft op het belang van 10 procent van een medeaandeelhouder. In die situatie is het onbevredigend, dat als hij zijn eigen 80 procent van de aandelen en zijn optie op 10 procent van de andere aandelen overdraagt aan zijn kind, voor die optierechten de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet van toepassing zijn. Het RB pleit er daarom voor om optierechten wel te laten kwalificeren als houder van die optierechten naast zijn opties bijvoorbeeld minstens evenveel gewone aandelen houdt. Bovenstaande geldt mutatis mutandis ook voor winstbewijzen.

Daarnaast signaleert het RB overkill in de regeling in die zin dat soort aandelen, die thans naar mening van het RB kunnen worden geduid als aandelen die in overeenstemming zijn met het gedachtegoed achter de BOR en DSR en thans dan ook kwalificeren voor die bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, na de wetwijziging niet langer kwalificeren als 'gewone aandelen'. Te denken valt aan aandelen waarop een agio is gestort wegens ongelijke kapitalen na de inbreng door meerdere vennoten in een samenwerkingsverband in een bv. Het enkele feit dat er een preferentie rust op de winst ter grootte van een bepaald percentage van het gestorte agio, leidt ertoe dat niet langer sprake is van aandelen die kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Terwijl deze structuur toch als een 'legitieme structuur' kan worden geduid voor die bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het RB verzoekt om deze aandelen na de wetwijziging ook onder de BOR en de DSR te laten vallen.

In de praktijk komt regelmatig de situatie voor dat een aandeelhouder een belang heeft van 100 procent van de gewone aandelen en dat een medeaandeelhouder houder is van 100 procent van bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen. Op grond van de ab-regeling is hier voor de houder van gewone aandelen sprake van een soort aandeel, waarvan hij meer dan vijf procent heeft, waardoor de aandelen voor de inkomstenbelasting kwalificeren als ab-aandelen. Als de nominale waarde van de geplaatste gewone aandelen minder is dan vijf procent van het totale geplaatste kapitaal, zouden die gewone aandelen niet langer kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Naar het RB veronderstelt, is dit niet de bedoeling. Neem als voorbeeld een dga die € 1.000 gewoon geplaatst aandelenkapitaal heeft, in de vorm van gewone aandelen. En dat een financier van de onderneming in de vennootschap een belang heeft van € 100.000 in de vorm van stemrechtloze, cumulatief preferente aandelen. Het RB verzoekt dat bij de toets of sprake is van een voldoende belang

in het lichaam, alleen wordt gekeken naar het geplaatste aandelenkapitaal van de gewone aandeelhouders en niet naar niet-kwalificerende aandelen.

Het RB constateert dat in de praktijk vaak aandelen bij een vennootschap zijn gecreëerd, die vanaf 2026 gekwalificeerd kunnen worden als preferente aandelen maar thans nog wel in aanmerking kunnen komen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het RB verzoekt om overgangsrecht in die zin dat alle preferente aandelen die aan de huidige wettelijke voorwaarden voldoen en voor de openbaarmaking van de internetconsultatie zijn uitgereikt, onder de BOR en de DSR blijven vallen. Vergelijk de goedkeuring die destijds gegeven is in paragraaf 3.9.1 van het besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M, Staatscourant 2013, 2175.

Vanaf 2026 gaan de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten DSR en BOR alleen nog gelden voor zogenoemde 'gewone aandelen'. Tracking stocks kwalificeren niet langer voor bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Tracking stocks kunnen ook betrekking hebben op een gehele objectieve onderneming. Zo kan een lichaam twee objectieve ondernemingen exploiteren, waarbij de vermogensbestanddelen en resultaten met betrekking tot de ene onderneming op de ene soort tracking stocks vallen en de vermogensbestanddelen en resultaten met betrekking tot de andere onderneming op de andere soort tracking stocks. Doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zouden dan die faciliteiten op die tracking stocks niet moeten uitsluiten. Het RB vraagt te bevestigen dat tracking stocks wel toegang tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten krijgen, voor zover deze betrekking hebben op ondernemingsvermogen.

Naar aanleiding van het gewijzigde standpunt van de Kennisgroep van 3 juli 2024, KG:063:2022:7, zijn in de vakliteratuur³ diverse vragen gesteld over de behandeling van tracking stocks. Tevens is daarbij gevraagd om één integraal document met een uitgebreide toelichting over de behandeling van tracking stocks. Het RB ziet graag de antwoorden op

³ Vakstudienieuws 2024/36.12 met aantekening van de redactie.

deze in de vakliteratuur gestelde vragen tegemoet en pleit voor een alomvattend document met standpunten van de Kennisgroep over tracking stocks.

3.2 Versoepeling van de bezits- en de voortzettingseis in de BOR (§ 2.2 MvT)

Bezitstermijn bij voortgezet ondernemerschap

Het RB stelt voor om een bepaling op te nemen, dat ingeval van een tweetrapsmaking bij overlijden de bezitstermijn als bedoeld in artikel 35d Successiewet 1956 wordt getoetst bij de bezwaarde. Dit in navolging van de aanbeveling die is gedaan door mr. J.J.J.M. Sturme en mr. M.M.J. Schuurman-van Nifterik in hun artikel 'Tweetrapsmaking en de BOR. Geen grip op het bezit van ondernemingsvermogen', WPNR 2024/7451.

Bezitstermijn bij uitbreidingen

Het kabinet stelt in onderdeel 2.2.1 van het algemeen deel van de memorie van toelichting dat het de 29 mei 2020-arresten⁴ van de Hoge Raad respecteert. In het verlengde daarvan stelt het Kabinet dat naar aanleiding van het 'horen-en-zien'-arrest⁵ een uitbreiding van de subjectieve gerechtigdheid tot een onderneming leidt tot het ontstaan van een nieuwe bezitstermijn voor die uitbreiding.

Het RB acht de uitkomsten van de 29 mei 2020-arresten voor de uitvoeringspraktijk ongewenst. In geval van een activa/passivatransactie zal veelal sprake zijn van een 'opgaan in', waardoor voor de uitbreiding geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen en bij een uitbreiding van een aandelenbelang veelal geen sprake zal zijn van een 'opgaan in', waardoor voor die uitbreiding wel een nieuwe bezitstermijn gaat lopen. Daardoor wordt een ondernemer in de bezitsperiode welhaast gedwongen om gebruik te kunnen maken van de BOR tot een activa/passivatransactie. Die keuze verstoort een juridisch en financieel optimale overname, als een aandelentransactie normaal gesproken meer voor de hand zou liggen. Materieel bestaat er geen verschil tussen een uitbreiding in de vorm van een activa/passivatransactie en een aandelentransactie. Daarom is het onwenselijk om hier fiscaal wel een verschil in behandeling bij de toepassing van de BOR in te maken. Dit strookt ook met de gedachte van de wetgever om zo min mogelijk verschil te laten bestaan tussen overdrachten in de

⁴ HR 29-05-2020, ECLI:NL:HR:2020:867 en HR 29-05-2020, ECLI:NL:HR:2020:990

⁵ HR 21-04-2023, ECLI:NL:HR:2023:647

winstsfeer en die in de aanmerkelijkbelangsfeer. Het RB pleit er daarom voor dat er voor een uitbreiding van een aandelenbelang geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen.

Het RB pleit er verder voor, dat een oplossing wordt geboden die situaties als die aan de orde zijn gekomen in de zaak horen en zien (na verwijzing beslist door het Gerechtshof Arnhem/Leeuwarden in zijn uitspraak van 12 maart 2024, nr. 23/1408, ECLI:NL:GHARL:2024:1864). In deze zaak was er sprake van een schenking van aandelen na een eerdere ruziesplitsing. Deze schenking van aandelen zou naar de mening van het RB volledig onder de BOR en de DSR moeten vallen.

Bezits- en voortzettingstermijn bij herstructureringen

In de Artikelsgewijze Toelichting op artikel 35d van de Successiewet 1956 wordt voor de toetsing aan de bezitstermijn aangegeven dat het niet uitmaakt op welke wijze de subjectieve gerechtigdheid is toegenomen. De start van een nieuwe bezitstermijn – aldus de Artikelsgewijze Toelichting – kan zich ook voordoen als het lichaam aandelen inkoopt van een andere aandeelhouder waardoor de subjectieve gerechtigdheid van de zittende aandeelhouder toeneemt. Geschetst wordt een voorbeeld van een lichaam dat twee aandeelhouders A en B heeft. A bezit 60% van de aandelen en B 40%. Het lichaam koopt B uit waardoor de subjectieve gerechtigdheid van A met 40%-punt toeneemt naar 100%. Er vangt dan een nieuwe bezitsperiode aan voor 40% van de aandelen en niet voor 4/10^e van ieder aandeel. De schenker kan dus 60% van de aandelen onder de BOR schenken. Voor de extra 40% moet hij langer wachten. Materieel bestaat er geen verschil tussen een overname in de vorm van een activa/passivatransactie en een inkoop van aandelen. Daarom is het onwenselijk om hier fiscaal wel een verschil in behandeling bij de toepassing van de BOR te maken. Het RB pleit er daarom voor dat er bij inkoop van aandelen geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen. Dit strookt ook met de gedachte van de wetgever om zo min mogelijk verschil te laten bestaan tussen overdrachten in de winstsfeer en die in de aanmerkelijkbelangsfeer⁶.

⁶ Kamerstukken II 2008/2009, nr. 31930, nr. 3, p.5, aangehaald in het Kennisgroepstandpunt van 3 mei 2024 KG: 063:2024:4 BOR, afname belang in de voorzittingsperiode door uitgifte van aandelen.

In paragraaf 2.2.4 van het Algemene Deel van de Memorie van Toelichting wordt opgemerkt, dat er geen gevolgen zijn voor de voortzettingseis als indirect gehouden aandelen worden omgevormd in letteraandelen, zodat de holdings een eigen dividendpolitiek kunnen voeren. Als hierbij de gerechtigdheid van deze indirect gehouden aandelen tot de onderneming niet wijzigt, blijft immers de subjectieve gerechtigdheid van de verkrijger hetzelfde. De regelgeving wordt, waar nodig, aangepast om bovengenoemde vormen van herstructureringsmogelijk te maken binnen de voortzettingseis. Het RB ziet graag verduidelijkt in welke situaties de gerechtigdheid van de indirect gehouden aandelen tot de onderneming niet wijzigt.

Het RB waardeert het dat het kabinet bereid is om te onderzoeken of in de regelgeving of in het beleidsbesluit 'Schenk- en erfbelasting, bedrijfsopvolgingsregeling' iets kan worden opgenomen voor situaties waarbij een failliete onderneming binnen hetzelfde concern doorstart. Niettemin pleit het RB ervoor om het voortzettingsvereiste niet langer van toepassing te laten zijn in situaties van faillissement van de voortzettende rechtspersoon. Bij een faillissement is er doorgaans sprake van een schrijnende situatie die de ondernemer niet gewild heeft.

Voortzettingstermijn bij het aangaan van een personenvennootschap

Het kabinet stelt in onderdeel 2.2.4 van het algemeen deel van de memorie van toelichting het volgende: "Inherent aan het uitgangspunt blijft het aangaan van een vennootschap onder firma in de voortzettingsperiode wel gevolgen opleveren, omdat door het samengaan van ondernemingen de subjectieve gerechtigdheid van de verkrijger tot de onder de BOR verkregen onderneming wordt verkleind."

Het RB begrijpt dat sprake is van een vervreemding in de voortzettingsperiode als een ondernemer een samenwerkingsverband met een andere ondernemer aangaat, en ze beiden een onderneming in dat samenwerkingsverband inbrengen. In zoverre kan sprake zijn van het 'ruilen' van een aandeel in je eigen onderneming met een aandeel in een andere onderneming. Het RB vindt het evenwel onzuiver dat een enkele toetreding van een persoon tot een personenvennootschap wordt aangemerkt als een vervreemding door de inbrengende vennoot, zoals thans in art. 35e, lid 2 Successiewet 1956 is bepaald. Weliswaar gaat een deel van de relatieve winstcapaciteit naar de toetredende vennoot, de

gerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen wordt voor de inbrengende vennoot niet aangetast. En de absolute winstcapaciteit zal voor de inbrengende vennoot ook niet minder worden, anders laat hij de andere vennoot niet toetreden. In zoverre is er géén sprake van een vervreemding van (zelfs maar een deel van) de onderneming.

Het RB vraagt naar aanleiding van bovenstaande het Kabinet om 35e, lid 2 Successiewet 1956 in heroverweging te nemen. Het verstoort een optimalisatie van de onderneming vanuit een bedrijfseconomisch of bedrijfstechnisch perspectief in de voortzettingsperiode.

Verkorting voortzettingsperiode van vijf naar drie jaar

De voortzettingsperiode wordt met ingang van 2025 teruggebracht van vijf jaar naar drie jaar, althans voor verkrijgingen die zich voordoen vanaf 1 januari 2025.

Het RB is blij met de verkorting van de voortzettingsperiode. Alleen vraagt het RB zich af, waarom dit ook niet kan gelden voor verkrijgingen die zich eerder hebben voorgedaan. De argumentatie die het Kabinet gebruikt voor de verkorting vanaf 1 januari 2025, geldt ook voor eerdere verkrijgingen. Ook voor ondernemingen die zijn en worden verkregen voor 1 januari 2025 bestaat behoefte aan flexibiliteit in de bedrijfsvoering, zoals een wijziging van bedrijfsactiviteiten of het aangaan van een joint venture.

3.3 Tegengaan onbedoeld gebruik BOR op (zeer) hoge leeftijd (§ 2.3 MvT)

Ook het RB acht het onbedoeld gebruik van de BOR op (zeer) hoge leeftijd ongewenst. Alleen stelt het RB vraagtekens bij het stellen van een bepaalde leeftijd als criterium.

Enerzijds

Het is evident dat het zo is dat vermogenden vaker ouderen zijn en dat ouderen met het oog op vermogensovergang of -overdracht naar de volgende generatie dankbaar (oneigenlijk) gebruik zullen maken van de mogelijkheden die de BOR daartoe biedt.

Anderzijds

Dat laat onverlet dat ook ouderen daadwerkelijk een onderneming kunnen exploiteren, die op latere leeftijd wordt overgedragen aan anderen onder toepassing van de BOR. De relatie tussen leeftijd en onbedoeld gebruik is niet altijd aanwezig. Het RB vindt dat er sprake is van

een gerede kans dat het nieuwe art. 35e, lid 2 Successiewet 1956, kan worden aangemerkt als een vorm van ongeoorloofde leeftijdsdiscriminatie. Er bestaat een reële mogelijkheid dat het enkele bestrijden van oneigenlijk gebruik door een aantal ouderen ontoelaatbaar is als dragend argument voor deze ongelijke behandeling van ouderen. Hier is naar de mening van het RB geen sprake van een voldoende objectieve en redelijke rechtvaardiging van deze leeftijdsdiscriminatie. Daarnaast kan ook bij jongeren sprake zijn van een vergelijkbaar oneigenlijk gebruik. Een ouder start een onderneming op, al dan niet met een bv als rechtsvorm, waarbij het kind de onderneming daadwerkelijk exploiteert. Na vijf jaar (of drie jaar vanaf 2025) draagt de ouder de (aandelen in de) onderneming over aan het kind. Hierbij is de facto de ouder nooit en te nimmer ‘de ondernemer’ geweest.

Het RB pleit er daarom voor om leeftijd niet als verzwarend criterium binnen de bezitstermijn te hanteren voor toepassing van de BOR. De vrees bestaat dat door de verscherpte leeftijdsgrens veelal ook bonafide gevallen ten onrechte worden getroffen.

3.4 Tegengaan onbedoeld gebruik door bedrijfsopvolgingscarrousel (§ 2.4 MvT)

Ook het RB acht toepassing van de Dubbel-BOR ongewenst. Het RB wil respect uitspreken voor de wijze waarop het Kabinet de Dubbel-BOR bestrijdt, ook in complexere gevallen van toepassing van de Dubbel-BOR, door de uitsluiting alleen van toepassing te laten zijn op maximaal het bedrag van de verkoopsom die betrekking heeft op het ondernemingsvermogen in de verkochte onderneming.

3.5 Niet in het wetsvoorstel genoemde maatregelen, die wel aandacht vragen

In aanvulling op bovenstaande reacties opgesomd in de paragrafen 3 tot en met 3.4, vraagt het RB uitdrukkelijk aandacht voor een aantal andere knelpunten in de bedrijfsopvolgingspraktijk. Het RB somt die belangrijke knelpunten hieronder op. Voor een toelichting daarop verwijst het RB graag korthedshalve naar voornoemde notitie⁷ van het RB van 1 juni 2023, genaamd “Visie Register Belastingadviseurs inzake de voorgenomen aanpassingen aan de BOR en de DSR”.

⁷ De [notitie](#) is te vinden op de website van het RB

Andere belangrijke knelpunten in de bedrijfsopvolgingspraktijk

1. Uitbreiding doorschuifregeling in de tbs-sfeer (in de inkomstenbelasting), niet alleen bij overlijdenssituaties maar ook bij overdracht bij leven.
2. Aanmerken van de afsplitsing van beleggingsvermogen (voor de vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting) als zakelijk, als dit plaatsvindt in het kader van het overdragen van een afgesplitste onderneming of een onderneming die achterblijft na afsplitsing.
3. Uitbreiding van de familievrijstelling in de overdrachtsbelasting voor de verkrijging van tbs-vastgoed.
4. Vervangen van de 24-maandentermijn voor overlijdensdividend door een termijn van 12 maanden nadat de aanslag inkomstenbelasting waarin wordt afgerekend over het beleggingsvermogen definitief is.
5. Uitbreiding betalingsregeling als vermogensbestanddelen na een bedrijfsoverdracht moeten worden overgeboekt naar privé.
6. Betalingsregeling voor schenk- en erfbelasting (S&E) renteloos maken.
7. Belastingrente afschaffen bij terugname van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet wegens overmacht situaties.
8. Toepassing van de doorschuifregeling bij schenking van een indirect belang.
9. Bepalen dat bij het schenken van (aandelen in) een onderneming aan werknemers de waarde van de onderneming geen loon vormt in de loonbelastingsfeer.
10. Het niet langer aanmerken als een 'vervreemding' in de voortzettingsperiode, bij een faillissement van die onderneming.

Den Haag, 1 oktober 2024

Bureau Vaktechniek