

Vergaderjaar 2023–2024

36 421

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 in verband met aanpassingen in een aantal fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	blz.
I ALGEMEEN DEEL	1
1. Inleiding	1
2. Algemene toelichting voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel	5
2.1. Aan derden verhuurde onroerende zaken kwalificeren niet voor de BOR en de DSR ab	6
2.2. Afschaffing doelmatigheidsmarge 5% beleggingsvermogen voor de BOR en de DSR ab	10
2.3. Keuzevermogen kwalificeert voor de BOR en de DSR ab voor zover in onderneming gebruikt	11
2.4. Afschaffing dienstbetrekkingseis DSR ab bij schenking	13
2.5. Invoering minimumleeftijd 21 jaar verkrijger schenking ab	14
2.6. Aanpassing vrijstelling goingconcernwaarde BOR	15
3. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie	17
4. Budgettaire aspecten	17
5. Grenseffecten	19
6. EU-aspecten	19
7. Doenvermogen	19
8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	20
9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst	22
10. Advies en consultatie	23
II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	25

I ALGEMEEN DEEL

1. Inleiding

In het coalitieakkoord staat dat de continuïteit van familiebedrijven wordt ondersteund door (reële) bedrijfsopvolging eenvoudiger en eerlijker te maken en tegelijkertijd oneigenlijk gebruik van de regelingen wordt tegengegaan. In de bijlage van het coalitieakkoord is aangekondigd dat in

deze kabinetsperiode wordt onderzocht hoe de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten kunnen worden verbeterd en oneigenlijk gebruik van de regeling kan worden tegengegaan, zodat de regelingen worden gebruikt waarvoor deze zijn bedoeld.¹

Het onderzoek van de fiscale regelingen gericht op bedrijfsopvolging heeft plaatsgevonden door het Centraal Planbureau (CPB) en de resultaten zijn op 25 mei 2022 naar de Tweede Kamer gestuurd.² Het CPB concentreert zich in de evaluatie op de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) en de doorschuifregeling aanmerkelijk belang in de inkomstenbelasting (DSR ab) vanwege het feit dat deze regelingen de grootste maatschappelijke impact en het grootste financiële belang kennen. De evaluatie laat zien dat er mogelijkheden zijn om deze regelingen te verbeteren.

De kabinetsreactie op deze evaluatie is op 9 december 2022 naar de Tweede Kamer gestuurd.³ Die reactie komt er op neer dat het kabinet nog steeds achter de doelstelling van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten staat, maar het wel van belang acht dat knelpunten geadresseerd worden, dit gelet ook op het uitgangspunt in de Startnota om negatief geëvalueerde fiscale regelingen af te schaffen, te versoberen of aan te passen.⁴ In de kabinetsreactie zijn de BOR en DSR ab in het kort beschreven en is vervolgonderzoek aangekondigd naar de beste manier om de gewenste verbeteringen in de BOR en de DSR ab te kunnen realiseren. Het kabinet heeft dit voorjaar de tussentijdse conclusies uit dit onderzoek meegenomen in de besluitvorming.⁵ In de brief van 29 juni 2023 heeft het kabinet de Tweede Kamer geïnformeerd over zijn voornemens en de exacte uitkomsten van dit onderzoek.⁶ Het kabinet stelt in de brief van 29 juni 2023 op grond van dit vervolgonderzoek acht maatregelen met betrekking tot de BOR en DSR ab voor. Daarvan zijn er vijf maatregelen in dit wetsvoorstel opgenomen samen met de op Prinsjesdag 2022 al aangekondigde maatregel om aan derden verhuurd vastgoed niet meer in aanmerking te laten komen voor de BOR en DSR ab. De andere drie van de acht voorgestelde maatregelen zullen in het Belastingpakket 2025 worden opgenomen. Dit wordt hierna toegelicht. Daarbij wordt tevens ingegaan op de vier moties over de BOR die op 6 juli 2023 in de Tweede Kamer zijn aangenomen^{7, 8}.

Doel van de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen is te voorkomen dat belastingheffing bij reële bedrijfsoverdrachten de continuïteit van de onderneming in gevaar brengt omdat er onvoldoende middelen zijn om de inkomstenbelasting (IB) en schenk- of erfbelasting te voldoen. Het wordt onwenselijk geacht dat een onderneming die overgaat door vererving of schenking moet worden beëindigd (gestaakt) of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daartoe aanleiding geven. Dit zou ook onwenselijke gevolgen kunnen hebben voor de werkgelegenheid en investeringen.⁹

¹ Coalitieakkoord Rutte IV «Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst», p. 32, en budgettaire bijlage.

² Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

³ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

⁴ Kamerstukken II 2021/22 35 925, nr. 143. Brief van 10 januari 2022 inzake de Startnota van het kabinet Rutte-IV; vertaling van de financiële afspraken uit het coalitieakkoord (Bijlage bij Kamerstukken II 2021/22 35 788, nr. 77), p. 23, 26, bijlage 1, Par. 1.2.2.

⁵ Kamerstukken II 2020/21, 32 637, nr. 463.

⁶ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570. Kamerstukken I 2022/23, 36 202, Z.

⁷ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

⁸ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nrs. 159, 160, 162 en 164.

⁹ Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 7. Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 6, p. 22. Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4. Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 3 en Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage, par. 2.2. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

Uiteraard staat het continueren van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet op zichzelf maar is dit afgewogen tegen het uitgangspunt in de Startnota om negatief geëvalueerde fiscale regelingen af te schaffen, te versoberen of aan te passen.¹⁰ Dit uitgangspunt heeft geleid tot de voorgestelde maatregelen. Daarnaast moet het continueren van deze regelingen en de voorgestelde aanpassingen van deze regelingen worden gezien/ afgewogen tegen andere beleidsdoelen op bijvoorbeeld het vlak van vermogensongelijkheid, concurrentie en vestigingsklimaat. Personen die een erfenis nalaten of een schenking doen waarbij ze gebruikmaken van de BOR zijn vaak relatief vermogend. Dit vermogen bestaat grotendeels uit het ondernemingsvermogen. Het zijn echter niet de schenkers en erflaters die schenk- of erfbelasting moeten betalen maar de bedrijfsopvolger, de verkrijger van het ondernemingsvermogen. In de evaluatie van het CPB was het dankzij de beschikbare microdata voor het eerst mogelijk om voor de BOR een kwantitatieve analyse uit te voeren. De vermogens- toets in de evaluatie laat zien dat de BOR bij een groot deel van de schenkingen en erfenissen niet nodig is om het doel van de regeling te bereiken, in de kabinetsreactie op de evaluatie zijn daarbij kanttekeningen geplaatst. Er zijn vermogende verkrijgers die over voldoende middelen zouden beschikken maar uit figuur 5.5 van de evaluatie blijkt dat een groot deel van de verkrijgers van een *schenking* zonder de BOR over onvoldoende middelen zou beschikken om de schenkbelasting te voldoen. Een door het CPB gesignaleerd neveneffect van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is een toename van de ongelijkheid binnen generaties. In dit verband is van belang dat met name de voorgestelde aanpassing van de vrijstelling goingconcernwaarde eraan bijdraagt dat de vermogensongelijkheid binnen generaties als gevolg van de BOR afneemt. Ook is er het aandachtspunt van mogelijke concurrentieverstoring tussen verkrijgers van een onderneming met toepassing van de BOR en ondernemers die zelf een bedrijf starten of kopen. Anderzijds is er het vestigingsklimaat. De meeste EU-landen kennen vrijstellingen of tariefkortingen voor overdrachten van familiebedrijven. Voor (potentiële) erfgenamen of verkrijgers van ondernemingsvermogen is het relevant hoe de Nederlandse regelingen zich verhouden tot de buitenlandse regelingen, voor zover zij concurreren met buitenlandse ondernemers die hun onderneming op dezelfde manier verkrijgen.

Het kabinet vindt de BOR en de DSR ab belangrijke fiscale faciliteiten voor de bedrijfsopvolging die gekoesterd moeten worden. Deze faciliteiten worden vaak gebruikt door verkrijgers van (aandelen in) familiebedrijven. Familiebedrijven hebben toegevoegde economische waarde waarmee een algemeen belang in het geding is. Tegelijkertijd is het kabinet van mening dat de BOR en de DSR ab robuuster en eenvoudiger moeten worden vormgegeven. In het bijzonder voor de BOR geldt dat het zogenoemde bezitsvereiste en het zogenoemde voortzettingsvereiste¹¹ als ingewikkeld worden ervaren door ondernemers en dat de voorwaarden gedurende de bezits- en de voortzettingstermijn soms anders dan verwacht uitwerken, waardoor geen recht (meer) bestaat op de BOR. De regelingen vergen ook veel tijd en aandacht van (specialisten van) de Belastingdienst. Anderzijds kennen de BOR en de DSR ab een sterk aanzuigende werking. Dit wordt, kort gezegd, ingegeven door de hoge vrijstelling van de BOR, al dan niet in combinatie met de DSR ab, en het ruime begrip aanmerkelijk belang (ab). Van een ab is in beginsel sprake indien een belastingplichtige een belang van 5% van het geplaatste kapitaal in de vennootschap (simpel gezegd 5% van de aandelen) bezit. Het is echter mogelijk door de

¹⁰ Kamerstukken II 2021/22 35 925, nr. 143. Brief van 10 januari 2022 inzake de Startnota van het kabinet Rutte-IV; vertaling van de financiële afspraken uit het coalitieakkoord (Bijlage bij Kamerstukken II 2021/22 35 788, nr. 77), p. 23, 26, bijlage 1, Par. 1.2.2.

¹¹ Artikel 35d respectievelijk 35e van de Successiewet 1956.

aansluiting bij het ab-begrip dat ook belangen met een relatief zeer beperkte kapitaalsdeelname of risico kunnen kwalificeren voor de BOR en de DSR ab. Zo kan een aandelenbelang ook als een soort-ab kwalificeren waarbij dat belang slechts 0,01% van het totaal geplaatste kapitaal van de vennootschap vertegenwoordigt. Daarnaast kunnen bijvoorbeeld ook opties op aandelen kwalificeren als ab en daarmee in aanmerking komen voor de BOR en de DSR ab terwijl het aandelenbelang na uitoefening van de opties niet altijd een ab zal vormen.

Het voorgaande nodigt uit tot oneigenlijk / ongewenst gebruik, zoals de ab-houder die weinig betrokken is bij de onderneming en nauwelijks risico loopt (terwijl betrokkenheid bij de onderneming en risico lopen twee aspecten die in het algemeen kenmerkend zijn voor een *ondernemer*). Een ander aspect is dat de BOR en de DSR ab alleen van toepassing zijn op ondernemingsvermogen en niet op beleggingsvermogen. Gelet op het grote financiële belang van het kunnen toepassen van de BOR en de DSR ab wordt dan ook veel discussie gevoerd over de vraag of een vermogensbestanddeel behoort tot het ondernemingsvermogen of tot het beleggingsvermogen. De discussie over wat tot het ondernemings- of het beleggingsvermogen behoort, wordt binnen de ab-sfeer – anders dan voor IB-ondernemers – voor het eerst gevoerd ter zake van de toepassing van de BOR en de DSR ab bij schenking van het ab of het overlijden van de ab-houder.

De huidige BOR en DSR ab zijn gevoelig voor specifieke vormen van misbruik en oneigenlijk gebruik (c.q. ongewenst gebruik), zoals terug te vinden is in het rapport IBO-vermogensverdeling.¹² Daarnaast wordt de BOR, maar ook de DSR ab uitsluitend vanwege fiscaal gewin opgezocht door vermogenden zonder dat sprake is van reële bedrijfsopvolging. Dit betreft bijvoorbeeld de zogenoemde rollatorinvesteringen en dubbel-BOR. Bij zogenoemde rollatorinvesteringen vormen vermogenden (vaak op hogere leeftijd) hun niet-ondernemingsvermogen zodanig om, dat dit kwalificeert als ondernemingsvermogen. Zoals in de brief van 29 juni 2023 is verwoord, wordt de BOR in een dergelijk geval niet toegepast om te voorkomen dat de continuïteit van een bestaande onderneming in gevaar komt, maar wordt om de BOR toe te passen een onderneming gestart. Op die manier is het mogelijk een aanzienlijke besparing op de heffing van schenk- en erfbelasting te bereiken bij schenking of vererving van dat vermogen. Naast de rollatorinvesteringen vindt oneigenlijk gebruik van de BOR ook plaats via zogeheten dubbel-BOR-constructies. De recht-toe-recht-aan casus is dat ouders die een onderneming drijven, de onderneming schenken aan het kind met toepassing van de BOR. Na het verstrijken van de voortzettingstermijn van vijf jaar koopt de ouder de onderneming terug met zijn vrije vermogen (zoals spaargeld). Vervolgens wordt de onderneming, na het verstrijken van de bezitstermijn van vijf jaar opnieuw aan het kind geschonken met toepassing van de BOR. Op deze wijze heeft het kind niet alleen de onderneming (nagenoeg) vrijgesteld van schenk- en erfbelasting ontvangen, maar de facto ook het spaargeld van de ouders. Er zijn echter ook andere, meer ingewikkelde varianten mogelijk. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat beperkende maatregelen en extra voorwaarden nodig zijn om te zorgen dat de BOR en de DSR ab meer toegesneden worden op reële bedrijfsoverdrachten en dat het opzoeken van de BOR en de DSR ab uitsluitend vanwege fiscale overwegingen zoveel mogelijk wordt voorkomen. Tegelijkertijd concludeert het kabinet dat het wenselijk is dat er bij reële bedrijfsopvolgingen meer ruimte ontstaat voor ondernemerschap door versoepelingen van bijvoorbeeld de bezits- en de voortzettingseis.

¹² Dit komt door het grote fiscale belang van de BOR (het relevante tarief – bij grotere verkrijgingen – van de schenk- en erfbelasting is 20% voor kinderen, 36% voor kleinkinderen en 40% voor andere verkrijgers) en van de DSR ab.

2. Algemene toelichting voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel

Zoals aangekondigd in de Voorjaarsnota en in de brief van 29 juni, stelt het kabinet acht maatregelen voor in de BOR en de DSR ab:

1. De BOR wordt aangepast door de vrijstelling van 100% van de goingconcernwaarde van € 1.205.871 (2023) vanaf 2025 op 100% van de goingconcernwaarde van € 1,5 miljoen te stellen en de vrijstelling van 83% boven de € 1,5 miljoen van de goingconcernwaarde te verlagen naar 70%.
2. De 5%-doelmatigheidsmarge voor beleggingsvermogen in de BOR en de DSR ab wordt afgeschaft.
3. Bedrijfsmiddelen die zowel privé als zakelijk worden gebruikt, kwalificeren slechts voor de BOR en DSR ab voor zover deze in de onderneming worden gebruikt;
4. De dienstbetrekkingseis in de DSR ab vervalt.
5. Er wordt een minimumleeftijd van 21 jaar ingevoerd voor de verkrijger bij schenking van een ab voor de DSR ab en voor schenking voor de BOR.
6. Toegang tot de BOR en de DSR ab wordt beperkt tot reguliere aandelen met een minimaal belang van 5% in het geplaatste kapitaal¹³.
7. De bezitseis en de voortzettingseis in de BOR worden versoepeld.
8. Constructies (rollator-investeringen en dubbel-BOR) in de BOR worden aangepakt.

De wetstechnische uitwerking van deze aanpassingen in de BOR en de DSR ab loopt gespreid mee in het Belastingplanpakket 2024 en het Belastingplanpakket 2025. De maatregelen 1 tot en met 5 zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel met als beoogde inwerkingtredingsdatum 1 januari 2025 (met uitzondering van de afschaffing van de doelmatigheidsmarge DSR ab die later in werking moet treden). Naast de maatregelen 1 tot en met 5 maakt de op Prinsjesdag 2022 al aangekondigde maatregel om aan derden verhuurd vastgoed met ingang van 1 januari 2024 niet meer in aanmerking te laten komen voor de BOR en de DSR ab onderdeel uit van dit wetsvoorstel. De reden om dit wetsvoorstel deel uit te laten maken van het pakket Belastingplan 2024 is dat de voorgestelde inwerkingtredingsdata (van 1 januari 2024 voor de aan derden verhuurde onroerende zaken en 1 januari 2025 voor de meeste andere maatregelen) voor de Belastingdienst alleen haalbaar zijn als het wetsvoorstel vóór 1 januari 2024 wordt gepubliceerd in het Staatsblad. Latere inwerkingtreding van de maatregelen vindt het kabinet onwenselijk.

De maatregelen 6, 7 en 8 zijn complex en vragen om meer tijd voor een gedegen uitwerking en worden om die reden opgenomen in het Belastingplanpakket 2025 met als beoogde inwerkingtredingsdatum 1 januari 2026.

Voor de uitwerking van maatregel 6 – toegang tot de BOR en de DSR ab wordt beperkt tot reguliere aandelen met een minimaal belang van 5% in het geplaatste kapitaal – is de uitvoering van de motie van Stoffer en Inge van Dijk relevant.¹⁴ Deze motie vraagt te onderzoeken of en hoe de BOR meer gericht kan worden op familiebedrijven en hierover bij het Belastingplan 2024 te informeren. Dit onderzoek loopt nog. Na afronding wordt de Tweede Kamer zo snel mogelijk geïnformeerd.

¹³ Wel blijven preferente aandelen die in het kader van bedrijfsopvolging zijn uitgegeven en de huidige verwateringsregeling kwalificeren voor de BOR en de DSR ab.

¹⁴ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 164.

Wat de versoepeling van de bezits- en voortzettingseis BOR betreft – maatregel 7 – onderzoekt het kabinet hoe de verkorting van de vijfjaars-termijn het beste vormgegeven kan worden. Bij dit onderzoek wordt de motie van Idsinga betrokken waarin wordt verzocht aansluiting te zoeken bij kortere termijnen in buurlanden, met name Vlaanderen.¹⁵

Naast de drie maatregelen die deel uitmaken van het Belastingplan 2025 wordt komend jaar gewerkt aan een ambtelijk onderzoek naar de toekomst van de schenk- en erfbelasting. Dat onderzoek is aangekondigd op de Strategische Evaluatie Agenda van het Ministerie van Financiën.¹⁶ In dat onderzoek zal breed gereflecteerd worden op de schenk- en erfbelasting waarbij logischerwijs ook de BOR aan de orde zal komen. Naar verwachting wordt dat onderzoek in de eerste helft van 2024 afgerond.¹⁷

De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen zullen voor zowel de BOR als de DSR ab gelden, tenzij anders vermeld. Per voorgestelde maatregel wordt telkens eerst de huidige situatie omschreven, vervolgens worden de uitkomsten van de evaluatie en het vervolgonderzoek besproken en tot slot het voorstel ofwel de uitwerking van de maatregelen in wetgeving. De gevolgen van elke maatregel voor de doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie (CW3.1) zijn opgenomen in de bijlage CW3.1 bij het pakket Belastingplan 2024.

De zes maatregelen in de BOR en de DSR ab die deel uitmaken van dit wetsvoorstel, worden in deze volgorde in het algemeen deel van deze memorie toegelicht:

1. Aan derden verhuurde onroerende zaken kwalificeren niet voor de BOR en de DSR ab.
2. De 5% doelmatigheidsmarge voor beleggingsvermogen in de BOR en de DSR ab wordt afgeschaft.
3. Bedrijfsmiddelen die zowel privé als zakelijk worden gebruikt). kwalificeren slechts voor de BOR en DSR ab voor zover deze in de onderneming worden gebruikt.
4. De dienstbetrekkingseis in de DSR ab vervalt.
5. Er wordt een minimumleeftijd van 21 jaar voor de verkrijger bij schenking van een ab voor de DSR ab en voor schenking voor de BOR ingevoerd;
6. Aanpassing van de BOR door de vrijstelling van 100% van de goingconcernwaarde van € 1.205.871 (2023) vanaf 2025 op 100% van de goingconcernwaarde van € 1,5 miljoen te stellen en de vrijstelling van 83% boven de € 1,5 miljoen van de goingconcernwaarde te verlagen naar 70%.

2.1. Aan derden verhuurde onroerende zaken kwalificeren niet voor de BOR en de DSR ab

Bij de Miljoenennota 2023 heeft het kabinet al besloten tot het voorstel om aan derden verhuurde onroerende zaken voor de BOR en de DSR ab wettelijk als beleggingsvermogen aan te merken.¹⁸ Het kabinet heeft in de Miljoenennota 2023 een taakstellende reeks oplopend tot structureel € 550 miljoen opgenomen voor de aanpak van opmerkelijke constructies en negatief geëvalueerde fiscale regelingen. Onderdeel daarvan is in ieder geval het aanmerken van aan derden verhuurd vastgoed als beleggings-

¹⁵ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 159.

¹⁶ Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 2.

¹⁷ Verslag 11 juli 2023 plenaire behandeling van de voorjaarsnota 2023 in de Eerste Kamer is door de Staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst.

¹⁸ Miljoenennota 2023, p. 49, 83 en 88 en Kamerstukken II 2022/23, 36 200, nrs. 1 en 2.

vermogen waardoor de BOR en de DSR ab niet meer voor dit vastgoed toegepast kan worden. In de kabinetsreactie op het IBO Vermogensverdeling is eveneens aangegeven dat het kabinet verhuurd vastgoed wil aanmerken als beleggingsvermogen in de BOR en de DSR ab.¹⁹

Indien een vermogensbestanddeel behoort tot het ondernemingsvermogen, kan dit kwalificeren voor de toepassing van de DSR ab en de BOR. Als een vermogensbestanddeel behoort tot het beleggingsvermogen, komt het niet in aanmerking voor deze faciliteiten. Uit de evaluatie blijkt dat bij de toepassing van de BOR en de DSR ab veel onduidelijkheid bestaat over de vraag of bij vastgoed sprake is van beleggingsvermogen of van ondernemingsvermogen. Er kan pas van ondernemingsvermogen sprake zijn als er een materiële onderneming is. Vooral in de situatie van vastgoedexploitatie is niet altijd duidelijk of wel sprake is van een materiële onderneming, en als er een onderneming is wat dan vervolgens tot het ondernemingsvermogen behoort, bijvoorbeeld als een vennootschap zowel vastgoed heeft dat wordt ontwikkeld als vastgoed dat aan derden wordt verhuurd. In de praktijk is het onderscheid tussen beleggings- en ondernemingsvermogen soms moeilijk te maken. Dit leidt tot, soms langdurige, discussies tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Dit speelt in het bijzonder bij onroerende zaken die worden verhuurd.

Bij de totstandkoming van de huidige BOR per 1 januari 2010 stond rechtsvormneutraliteit tussen een IB-onderneming en een onder de vennootschapsbelasting (Vpb) vallende vennootschap voorop. Daaruit vloeit, zoals aangegeven, voort dat eerst sprake moet zijn van een materiële onderneming in bijvoorbeeld een besloten vennootschap (bv), voordat op basis van de voor de BOR geldende vermogensetiketteringsregels kan worden bepaald of onroerende zaken als ondernemingsvermogen kunnen worden aangemerkt. Bij vennootschappen waarbij enkel onroerende zaken aan derden worden verhuurd (normaal vermogensbeheer, zonder bijkomende activiteiten) zal in de regel geen sprake zijn van een materiële onderneming, waardoor dus ook geen sprake is van ondernemingsvermogen. Lastiger ligt dit als sprake is van gemengde activiteiten, waarbij – zoals eerder aangegeven – naast verhuur bijvoorbeeld sprake is van projectontwikkeling.

Vaak zijn belastingplichtigen van mening dat aan derden verhuurde onroerende zaken om verschillende redenen een materiële onderneming vormen, dan wel op zijn minst tot het ondernemingsvermogen van een andere materiële onderneming dienen te worden gerekend. Het gevolg hiervan is dat het beoordelen van aan derden verhuurde onroerende zaken veel capaciteit van de Belastingdienst vergt in de vorm van onder meer vooroverleg, aanslagregeling en bezwaar- en beroepsprocedures nu dit in ieder dossier een feitelijke beoordeling is. Veelal moet dit per pand afzonderlijk worden beoordeeld. Er vinden relatief veel juridische procedures plaats over de vraag of sprake is van een materiële onderneming en de etikettering van verhuurde onroerende zaken als ondernemingsvermogen voor de toepassing van de BOR en de DSR ab.²⁰ De jurisprudentie is sterk feitelijk, maar op basis van de recente jurisprudentie lijkt de door de Belastingdienst gehanteerde hoofdlijn dat in situaties van verhuurde onroerende zaken sprake is van beleggingsvermogen te worden bevestigd. Dat laat onverlet dat de verwachting is dat de discussies zich in volle omvang blijven voordoen indien geen maatregelen worden getroffen, omdat het nog steeds een feitelijke

¹⁹ Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 4.

²⁰ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30, p. 27 en bijlage D, en Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 71.

beoordeling vergt en het financiële belang dat ermee is gemoeid, erg groot is.²¹

De belangrijkste reden voor de voorgestelde maatregel is dat het onderscheid tussen ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen bij exploitatie van onroerende zaken sterk feitelijk is en veel onderzoek vergt. Dit is benoemd in het IBO vermogensverdeling en de evaluatie BOR. Door aan derden verhuurde onroerende zaken expliciet als beleggingsvermogen aan te merken, worden de BOR en de DSR ab eenvoudiger in de uitvoering. Daarmee wordt tevens de voor de praktijk nodige duidelijkheid verschaft hetgeen ook positieve gevolgen voor de rechterlijke macht zal hebben. Deze oplossingsrichting is meermaals in de literatuur geopperd.²²

Een andere reden voor de maatregel is dat de toepassing van de BOR en de DSR ab ten aanzien van aan derden verhuurde onroerende zaken niet of minder nodig is vanuit het doel van de BOR en de DSR ab. Indien sprake is van een vennootschap die uitsluitend onroerende zaken aan derden verhuurt, is geen sprake van een materiële onderneming. Indien naast het drijven van een materiële onderneming (productieve werkzaamheden, de zogenaamde «rokende schoorsteen») ook onroerende zaken worden verhuurd aan derden, dan hoeft de belastingclaim over deze onroerende zaken evenmin liquiditeitsproblemen op te leveren. Er bestaat immers veelal de mogelijkheid om met betrekking tot deze onroerende zaken een financiering aan te trekken (al dan niet met een hypotheek) om zo de belasting te kunnen voldoen. Tevens zal het minder bezwaarlijk zijn voor de continuïteit van de onderneming om een gedeelte van de aan derden verhuurde onroerende zaken te vervreemden. Ten slotte zal het maatschappelijke belang van het bijhouden van een vastgoedportefeuille veelal beperkt zijn.

Gelet op het bovenstaande wordt voorgesteld voor de DSR ab en de BOR wettelijk vast te leggen dat aan een ander verhuurde onroerende zaken altijd beleggingsvermogen vormen en daardoor niet voor de BOR en DSR ab in aanmerking komen. Onder verhuur wordt ook begrepen anderszins aan een ander ter beschikking stellen van onroerende zaken, ongeacht of wel of geen vergoeding is verschuldigd. Ook bijvoorbeeld aan derden verhuurde onroerende zaken die momenteel op grond van de koppelaankoopjurisprudentie voor de toepassing van de faciliteiten als ondernemingsvermogen worden aangemerkt, worden standaard als beleggingsvermogen aangemerkt. Voor zover aan een ander verhuurde onroerende zaken zijn gefinancierd met schulden, worden deze schulden eveneens aangemerkt als beleggingsvermogen. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat kortdurende terbeschikkingstelling, zoals bijvoorbeeld bij hotelkamers, cafés, restaurants, tennishallen, bowlingbanen, squashbanen en dergelijke het geval pleegt te zijn, niet onder deze voorgestelde maatregel valt. Ook teeltpachtovereenkomsten (ter beschikking gestelde landbouwgrond vanwege vruchtwisseling) vallen niet onder de voorgestelde maatregel.

²¹ Normaliter belasting van ongeveer 40% (IB en schenk- en erfbelasting (S&E)) tegenover een belasting van 3,4% (20% over 17% S&E) na toepassing van de BOR.

²² Zie bijvoorbeeld P.G.H. Albert, «De maatstaf voor onderscheid tussen onderneming en belegging bij de verhuur van vastgoed», WFR 2016/184), G. Meussen, «De fiscale kwalificatie van exploitatie van vastgoed is een feitelijke vraag en geen rechtsvraag», WFR 2016/215, M.J. Hoogeveen en T.M. Berkhout, «Falsifieerbare normen en omstandighedencatalogus voor vastgoedexploitanten 2.0», WFR 2022/58. Zie ook de position paper over de BOR van het Register Belastingadviseurs (RB), Aanhangsel Handelingen 2021/22, 729. A. Rozendal, «Bedrijfsopvolging en vastgoedvennootschappen: einde van een discussie», WFR 2016/127, en E.J.W. Heithuis, «Een alternatieve box 3-heffing», WFR 2019/63 zitten op een andere lijn.

In zijn recente arrest heeft de Hoge Raad(HR) beslist dat voor de toepassing van de BOR geen betekenis toekomt aan het pottenbakkers-arrest.²⁴ De HR oordeelde namelijk dat tot het ondernemingsvermogen voor de BOR alleen worden gerekend, vermogensbestanddelen die ten tijde van de verkrijging voor ondernemingsdoeleinden worden aangehouden en niet vermogensbestanddelen die niet meer voor ondernemingsdoeleinden worden aangehouden maar op grond van de jurisprudentie voor de winstberekening nog tot het ondernemingsvermogen zouden mogen worden gerekend.

De vervolgvraag is op welke wijze wordt bepaald of sprake is van aan derden verhuurde onroerende zaken. In het onderhavige wetsvoorstel wordt daarvoor een dubbele toets voorgesteld, namelijk een feitelijkgebruiktoets én een oogmerktoets. Dat wil zeggen dat onroerende zaken die op het moment van schenking of vererving feitelijk ter beschikking zijn gesteld aan derden of wanneer deze bestemd zijn om ter beschikking te worden gesteld aan derden, worden aangemerkt als beleggingsvermogen. Bij deze voorgestelde dubbele toets is de oogmerktoets («bestemd om») alleen relevant indien geen sprake is van verhuur op het moment van verkrijging door schenking of vererving. De term «bestemd om» komt vaker voor in fiscale wetgeving en houdt een oogmerk van de belastingplichtige in. Een dubbele toets is nodig omdat bij het uitsluitend invoeren van een oogmerktoets er nog steeds discussie tussen belastingplichtigen en Belastingdienst kan zijn over de aard van het verwachte gebruik na de verkrijging door de voortzetter tijdens de komende jaren, bijvoorbeeld bij verhuur aan een ander in afwachting van herontwikkeling. Met de dubbele toets wordt deze discussie voorkomen indien onroerende zaken op het moment van schenking of vererving feitelijk ter beschikking zijn gesteld aan derden. Deze maatregel geeft zodoende meer duidelijkheid en rechtszekerheid voor ondernemers en beleggers enerzijds en de Belastingdienst anderzijds.

Onroerende zaken die niet worden verhuurd aan een ander, maar worden gebruikt voor de eigen bedrijfsuitoefening, vallen niet onder de voorgestelde maatregel en dat betekent dat – net als nu – voor de toepassing van de DSR ab en de BOR volgens de vermogensetiketteringsregels moet worden bepaald of deze tot het ondernemingsvermogen behoren. Van gebruik voor de eigen bedrijfsuitoefening is ook sprake indien onroerende zaken worden gebruikt binnen de onderneming van een lichaam waarin de erflater of schenker (in)direct een ab heeft op het moment van het overlijden of de schenking (intracompany). Het gebruik voor de eigen bedrijfsuitoefening kan een gedeelte van een onroerende zaak betreffen. Daardoor wordt voorkomen dat er een groot verschil in behandeling ontstaat tussen de situatie waarin bijvoorbeeld 90% van een onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld aan een ander en 10% van een onroerende zaak binnen de onderneming wordt gebruikt en de situatie waarin 100% van een onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld aan anderen.

Vanuit VNO-NCW, MKB-Nederland, Familiebedrijven Nederland (FB Ned) en LTO Nederland is aandacht gevraagd voor bepaalde situaties van verhuur van onroerende zaken aan derden, zoals verhuur aan een

²⁴ HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1054, r.o. 5.5 «[...] voor de toepassing van de BOR tot het in het kader van een bedrijfsopvolging verkregen ondernemingsvermogen, alleen worden gerekend vermogensbestanddelen die ten tijde van de verkrijging voor ondernemingsdoeleinden worden aangehouden. Daarbij is niet van belang of een vermogensbestanddeel voor de winstberekening tot het ondernemingsvermogen zou mogen worden gerekend. Aan de in het Pottenbakkersarrest omschreven rechtsregel komt voor de toepassing van de BOR geen betekenis toe.»

franchisenemer of als onderdeel van een bierafnamecontract, maar ook algemeen voor (kleinere) ondernemingen waarbij verhuur van land of een gebouw voorkomt.

Zoals hiervoor is toegelicht, acht het kabinet het toepassen van de BOR en de DSR ab ten aanzien van aan derden verhuurde onroerende zaken in mindere mate nodig vanuit het doel van de BOR en de DSR ab. Overigens zou een uitzondering voor bepaalde situaties van aan derden verhuurde onroerende zaken die nu tot het ondernemingsvermogen behoren tot gevolg hebben dat het doel van de maatregel – gewenste vereenvoudiging, duidelijkheid en rechtszekerheid – niet wordt bereikt. Daarnaast zou de aanzuigende werking om met toepassing van de BOR en de DSR ab vermogen via aan derden verhuurde onroerende zaken naar de volgende generatie over te laten gaan, niet worden verkleind. Uitzonderingen op de hoofdregel leiden tot nieuwe afbakeningsvraagstukken omdat dit een beoordeling vergt of de onroerende zaak onder de uitzondering valt en gaan gepaard met het risico van precedentwerking. Daarom wordt voorgesteld om – in lijn met de afschrijvingsbeperking op gebouwen – waar het kabinet wees op deze problematiek en zorg uitte voor uitstralingseffecten²⁵ – geen uitzonderingen op de hoofdregel op te nemen.

De meer gedetailleerde uitwerking van dit voorstel wordt nader beschreven in de artikelsgewijze toelichting waar ook voorbeelden zijn opgenomen.

Overigens is de vraag opgekomen of dit wetsvoorstel aanleiding vormt voor heretikettering in de IB. Deze wetswijzigingen kunnen niet worden gezien als een bijzondere omstandigheid op grond waarvan een eerder door de IB-ondernemer (onherroepelijke) gemaakte keuze kan worden herzien. De onderhavige wetswijzigingen van de BOR en de DSR ab hebben namelijk geen gevolgen voor de wijze van behandeling van het vermogensbestanddeel in de winstfeer.

Met deze toelichting is voorts uitvoering gegeven aan de aangenomen motie van Grinwis, Stoffer en Idsinga om in het Belastingplan 2024 zo precies mogelijk en goed onderbouwd duidelijk te maken in welke situaties vastgoed kwalificeert als beleggingsvermogen en daarmee buiten de BOR valt en in welke situaties de BOR van toepassing blijft.²⁶

2.2. Afschaffing doelmatigheidsmarge 5% beleggingsvermogen voor de BOR en de DSR ab

De doelmatigheidsmarge voor de BOR en de DSR ab houdt in dat bij onder de Vpb vallende vennootschappen beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen wordt aangemerkt als ondernemingsvermogen. De doelmatigheidsmarge – ook wel aangeduid met de term beleggingsmarge – bereikt niet haar doel, te weten het voorkomen van discussies over de vraag of een vermogensbestanddeel behoort tot het ondernemings- of beleggingsvermogen van een vennootschap.²⁷ Sterker: de discussie of er sprake is van ondernemingsvermogen krijgt extra gewicht vanwege de 5%. Op die manier helpt de doelmatigheidsmarge niet bij het tegengaan van constructies. Zo kan een storting van € 10 miljoen ondernemingsvermogen vlak voor de schenking of overlijden er door toepassing van de doelmatigheidsmarge toe leiden dat € 0,5 miljoen aan beleggingsvermogen extra onder de BOR en de DSR ab wordt gebracht. Bijkomend aspect is dat de doelmatigheidsmarge voor onder de Vpb vallende vennootschappen een ab-houder bevoordeelt ten

²⁵ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 94.

²⁶ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 162.

²⁷ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 97 en Kamerstukken I 2008/09, 31 930, D, p. 34.

opzichte van een IB-ondernemer die geen doelmatigheidsmarge kan toepassen. Dit vormt een inbreuk op de nagestreefde rechtsvormneutraliteit. Overigens neemt door toepassing van de doelmatigheidsmarge ook het verschil toe ten opzichte van de verkrijger van enkel niet-ondernemingsvermogen. De doelmatigheidsmarge is slechts een vereenvoudiging bij bedrijfsoverdrachten waarbij het beleggingsvermogen duidelijk minder dan 5% van het ondernemingsvermogen is. Per saldo vergroot de doelmatigheidsmarge niet de uitvoerbaarheid van de BOR en de DSR ab. Uit de resultaten van de CPB-evaluatie komt de aanbeveling om de doelmatigheidsmarge voor beleggingsvermogen in de BOR af te schaffen.²⁸

Daarom wordt voorgesteld de doelmatigheidsmarge voor de BOR en de DSR ab af te schaffen. Hoewel het eenvoudiger is voor ondernemers en Belastingdienst als afschaffing voor de DSR ab en de BOR op hetzelfde moment plaatsvindt, wordt voorgesteld dit voor de BOR per 1 januari 2025 te doen omdat deze afschaffing bijdraagt aan het tegengaan van constructies. Afschaffing van de doelmatigheidsmarge van 5% voor de BOR is mogelijk per 1 januari 2025, voor de DSR ab kan dit vanwege IV-gevolgen voor de IH-keten van de Belastingdienst pas later plaatsvinden. Daarom is inwerkingtreding van afschaffing van de doelmatigheidsmarge voor de DSR ab voorzien op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

2.3. Keuzevermogen kwalificeert voor de BOR en de DSR ab voor zover in onderneming gebruikt

De BOR en de DSR ab zijn alleen van toepassing op het ondernemingsvermogen in het bedrijf. Kort gezegd is het ook mogelijk dat sprake is van ondernemingsvermogen terwijl een deel van dit vermogen niet voor de onderneming wordt gebruikt maar voor privédoeleinden, zoals bij een personenauto die door een IB-ondernemer zowel zakelijk als privé wordt gebruikt. Dit vloeit in beginsel voort uit de regels van de vermogensetikettering voor ondernemingen in de IB. Voor de vraag of sprake is van ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab zijn met inachtneming van doel en strekking van de BOR/ DSR ab²⁹ de vermogensetiketteringsregels in beginsel leidend, ook als het een onderneming gedreven in een bv betreft.³⁰

Er is, kort gezegd, sprake van ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab als het vermogensbestanddeel (bedrijfsmiddel) op het moment van verkrijging volgens de vermogensetiketteringsregels verplicht ondernemingsvermogen (in de regel maximaal 10% privégebruik) is of keuzevermogen waarbij gekozen is voor het aanmerken als ondernemingsvermogen. Van keuzevermogen is in de regel sprake als het zakelijke gebruik tussen de 10% en 90% ligt.³¹ Momenteel wordt het

²⁸ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. p. 8, 24, 28 en 34. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

²⁹ HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1054, r.o. 5.5.

³⁰ Er zijn namelijk verschillen met de vermogensetiketteringsregels in de IB. Daar is het toetsingsmoment het moment van het activeren op de balans (meestal het moment van aankoop), en eventueel later heretikettering in geval van bijzondere omstandigheden. Voor de BOR en DSR ab ligt het toetsingstijdstip veel later, zie bijvoorbeeld het arrest van 18 augustus 2023 waarin de Hoge Raad toetst op het moment van verkrijging door de bedrijfsopvolger. De voorliggende wijziging voor de BOR en DSR ab kan niet worden gezien als een bijzondere omstandigheid op grond waarvan een eerder door de IB-ondernemer uitgebrachte (onherroepelijke) keuze kan worden herzien. De onderhavige wetswijzigingen van de BOR en DSR ab hebben namelijk geen gevolgen voor de wijze van behandeling van het vermogensbestanddeel in de winstsfeer.

³¹ Er is in dit kader sprake van beleggingsvermogen als het vermogensbestanddeel volgens de vermogensetiketteringsregels in de inkomstenbelasting verplicht privévermogen zou zijn.

keuzevermogen ingeval gekozen is voor het aanmerken als ondernemingsvermogen, in zijn geheel voor de BOR en de DSR ab als ondernemingsvermogen aangemerkt. Daardoor kan bijvoorbeeld een personenauto in de IB-onderneming die voor 20% zakelijk wordt gebruikt, toch voor 100% als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab kwalificeren. Voorgesteld wordt dit zodanig aan te passen dat uitsluitend het deel dat zakelijk wordt gebruikt, in dit voorbeeld 20% van de auto, als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab kwalificeert. Daarnaast wordt 80% van de auto voor de BOR en de DSR ab aangemerkt als beleggingsvermogen (ook als de auto tot het vermogen van een bv behoort).

Het voorstel houdt in dat naast het verplichte ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab uitsluitend kwalificeert het keuzevermogen voor zover de vermogensbestanddelen van dat keuzevermogen die kwalificeren als bedrijfsmiddel worden gebruikt binnen de onderneming. De maatregel maakt de BOR en de DSR ab meer rechtvaardig: deze bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zien niet langer op de verkrijging van bedrijfsmiddelen voor zover deze niet worden gebruikt in de onderneming, maar kunnen uitsluitend worden toegepast op bedrijfsmiddelen voor zover die worden gebruikt in de onderneming. Daarmee wordt een meer gelijke behandeling bereikt ten opzichte van andere verkrijgingen waarover schenk- of erfbelasting is verschuldigd. Deze maatregel bevordert voorts het «level playing field» tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen die dat vermogen vervolgens wel gaan gebruiken binnen een onderneming. Ook maakt deze maatregel het minder aantrekkelijk om bijvoorbeeld een duurder vervoermiddel in te brengen in een onderneming (bijvoorbeeld in een bv) en deze beperkt zakelijk te gaan gebruiken, met als hoofddoel het besparen van schenk- of erfbelasting.

De maatregel leidt echter wel tot hogere uitvoerings- en administratieve lasten. Gemengd gebruik komt in de praktijk bij uiteenlopende vermogensbestanddelen voor, zoals onroerende zaken, transportmiddelen en kantoorinrichting en -benodigdheden (telefoons, laptops, bureaus en stoelen). Om de uitvoerings- en administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden zonder veel afbreuk te doen aan de intentie van de maatregel wordt voorgesteld de maatregel uitsluitend betrekking te laten hebben op bedrijfsmiddelen met een waarde in het economische verkeer van minimaal € 100.000 (jaarlijks te indexeren³²) op het moment van verkrijging bij overlijden of schenking en een gebruik voor andere dan ondernemingsdoelen van meer dan 10%. Hoewel de ondergrens van € 100.000 een zeker arbitrair karakter heeft, wordt deze voorgesteld rekening houdend met het fiscale belang voor de BOR en de DSR ab. De drempel van 10% wordt voorgesteld vanwege de drempel van 10% die in de regel binnen het leerstuk van de vermogensetikettering voorkomt. De voorgestelde drempel van 10% voorkomt dat een relatief beperkt gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden leidt tot toepassing van de voorgestelde maatregel en daarmee tot administratieve lasten en uitvoeringslasten, terwijl het financiële belang van toepassing van de maatregel relatief laag is. De maatregel zal in de praktijk vooral zien op vliegtuigen, personenauto's en vaartuigen en (bij de IB-onderneming) onroerende zaken, indien deze ook voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt.

Het voorgaande betekent dat voor bedrijfsmiddelen die onder de maatregel vallen de waarde in het economische verkeer en het percentage van gebruik voor andere dan ondernemingsdoelen bepaald moeten

³² Voorgesteld wordt het bedrag van € 100.000 jaarlijks te indexeren en het geïndexeerde bedrag rekenkundig af te ronden op veelvoud van € 1.000.

worden. De waarde in het economische verkeer op het moment van de verkrijging bij overlijden of schenking is al van belang voor de BOR (als onderdeel van de goingconcernwaarde of hogere liquidatiewaarde) en de DSR ab. Het bepalen van het percentage van gebruik voor andere dan ondernemingsdoelen zal moeten plaatsvinden op de meest passende wijze, rekening houdend met de aard van de onderneming, het gebruik van het bedrijfsmiddel en het in redelijkheid te verwachten gebruik en de in redelijkheid te verwachten bestemming van het bedrijfsmiddel. Voorkomen moet worden dat een bedrijfsmiddel in de periode vóór bedrijfsopvolging wordt aangeschaft en enkel voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt met als doel het verlagen van schenk- of erfbelasting, maar met de bedoeling het bedrijfsmiddel na de bedrijfsopvolging deels voor andere doeleinden dan de onderneming te gebruiken. Het is overigens niet relevant door wie het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden plaatsvindt.

2.4. Afschaffing dienstbetrekkingseis DSR ab bij schenking

Per 1 januari 2010 is de doorschuiffaciliteit binnen de IB bij schenken van ab-aandelen ingevoerd.³³ Voor deze doorschuiffaciliteit geldt de dienstbetrekkingseis: de verkrijger moet reeds 36 maanden, die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de vervreemding, in dienstbetrekking zijn van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben. De termijn van drie jaren is gesteld om te stimuleren dat de overdrager niet alleen de aandelen in de vennootschap waarin de onderneming wordt gedreven overdraagt, maar ook zijn kennis van die onderneming. Voorts wordt nagestreefd dat de relatie tussen de overdrager en de opvolger voldoende duurzaam is.³⁴ Met deze voorwaarde van de dienstbetrekking is bedoeld de doorschuifregeling bij schenking van een ab alleen van toepassing te laten zijn op een bedrijfsopvolging, waarbij de verkrijger betrokken is bij de onderneming.

In de evaluatie van de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen van het CPB is ingegaan op de doorschuifregeling bij schenking van een ab en deze dienstbetrekkingseis. De wet geeft geen kwantitatieve of kwalitatieve invulling aan het begrip dienstbetrekking. De Belastingdienst ervaart dat er hierdoor relatief eenvoudig aan de eis kan worden voldaan, bijvoorbeeld door middel van het verrichten van (zeer) beperkte werkzaamheden. De dienstbetrekkingseis heeft hierdoor weinig effect, terwijl de belastingplichtigen wel aan de voorwaarden moeten voldoen en de Belastingdienst er wel formeel op moet toetsen, hetgeen uitvoeringslasten met zich brengt. Tegelijkertijd sluit de dienstbetrekkingseis soms ook reële bedrijfsoverdrachten uit omdat iemand formeel (nog) niet lang genoeg of niet bij de juiste vennootschap in dienst is. Gebruikers en belastingadviseurs ervaren ook dat aan de huidige dienstbetrekkingseis eenvoudig kan worden voldaan en hebben de indruk dat deze voorwaarde weinig toevoegt. Zij verwachten dat het laten vervallen van deze voorwaarde niet tot substantieel meer gebruik van de regeling zal leiden. Het schrappen van deze eis biedt ook meer mogelijkheden voor opvolgers om buiten de onderneming ervaring op te doen.³⁵ De dienstbetrekkingseis wordt ook bekritiseerd vanuit de fiscale wetenschap.³⁶ In de praktijk kan in de huidige vormgeving eenvoudig aan deze eis worden voldaan zonder dat de beoogde doelen hiervan worden bereikt. De dienstbetrekkingseis bij de

³³ Overige fiscale maatregelen 2010, Stb. 2009, 610.

³⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 14, p. 3–4, 7–8. De oorspronkelijke voorwaarde dat de verkrijger de functie van bestuurder heeft, is bij nota van wijziging vervallen.

³⁵ Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl., p. 30, 34 en 73 en Bijlage D, notitie van de Belastingdienst over knelpunten bij de uitvoering.

³⁶ Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl., p. 24.

doorschuifregeling bij schenking van een ab draagt ook niet altijd bij aan de continuïteit en kan het bedrijfsopvolgingsproces verstoren.³⁷

Deze bevindingen hebben geleid tot de aanbeveling in de evaluatie om de dienstbetrekkingseis voor de doorschuifregeling bij schenking van een ab te laten vervallen. In de kabinetsreactie op deze evaluatie is vervolgonderzoek naar een aantal concrete vragen aangekondigd, waaronder de vraag of het wenselijk is om de dienstbetrekkingseis in de doorschuifregeling bij schenking van een ab te laten vervallen dan wel anders vorm te geven.³⁸ De conclusie uit dit vervolgonderzoek is dat de huidige dienstbetrekkingseis niet moet worden gehandhaafd omdat dit geen geschikt criterium is om bij te dragen aan reële bedrijfsopvolgingen.

De vraag kan opkomen of het vervallen van de dienstbetrekkingseis voor de DSR schenking ab ook zou moeten leiden tot een aanpassing van de doorschuifregeling voor de onderneming in de inkomstenbelasting bij leven (DSR IBo) die ook een dienstbetrekkingseis kent. De dienstbetrekkingseis – 36 maanden werknemer – bij de doorschuifregeling voor de overdracht van een IB-onderneming bij leven kent echter een andere ratio en achtergrond. Het betrof een versoepeling van de voorwaarden voor toepassing van de DSR IBo bij leven, aangezien die doorschuifregeling oorspronkelijk uitsluitend kon worden toegepast indien de nieuwe eigenaar voorafgaand aan de overdracht minimaal 36 maanden aaneengesloten een medeondernemer in de IB-onderneming is geweest.³⁹ Een ander verschil met de doorschuifregeling voor schenking van een ab is dat de DSR IBo bij leven ook kan worden toegepast bij een «gewone» verkoop aan een mede-ondernemer of werknemer. De destijds gemaakte afwegingen voor 36 maanden mede-ondernemerschap of werknemer zoals in de eerdere wetsgeschiedenis uitgedragen, zijn voor DSR IBo nog steeds actueel.⁴⁰

2.5. Invoering minimumleeftijd 21 jaar verkrijger schenking ab

Zoals in paragraaf 2.4 is opgemerkt, is de conclusie uit het daarin genoemde vervolgonderzoek dat de huidige dienstbetrekkingseis in de DSR ab moet vervallen. Daarbij is wel geadviseerd om met het oogmerk van het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen een minimumleeftijd voor de verkrijger in te voeren. Introductie van een voorwaarde dat de verkrijger bij schenking minimaal 21 jaar moet zijn om de doorschuifregeling bij schenking van een ab en de BOR toe te kunnen passen, is vooral om onbedoeld gebruik in de vorm van schenking van een ab of een onderneming aan (zeer) jonge (klein)kinderen tegen te gaan. Met een minimumleeftijd is opvolging meer reëel dan bij een schenking van een ab of de onderneming aan (zeer) jonge kinderen. Voorgesteld wordt dit advies over te nemen door een minimumleeftijd van 21 jaar in te voeren voor zowel de doorschuifregeling bij schenking van een ab als voor de BOR bij schenking. Voor bedrijfsopvolging in geval van overlijden stelt het kabinet geen leeftijdsgrens voor, omdat de opvolging hier reëel kan zijn en onbedoeld gebruik minder snel speelt.

³⁷ Zie voetnoot 26.

³⁸ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

³⁹ Artikel 3.63 Wet IB 2001.

⁴⁰ Bij de verruiming van de doorschuifregeling voor de situatie van een overdracht aan werknemers zijn in Kamerstukken II 2001/02, 28 188, nr. 1, verschillende opties voor verdere flexibilisering afgewogen en is gekozen voor de verruiming voor de situatie van een overdracht aan werknemers.

2.6. Aanpassing vrijstelling goingconcernwaarde BOR

De BOR voorziet, onder voorwaarden, in een vrijstelling van de schenk- en erfbelasting voor het ondernemingsvermogen bij bedrijfsopvolgingen. De waarde van een onderneming wordt voor de BOR in principe bepaald op de waarde in het economische verkeer van de onderneming bij voortzetting (de goingconcernwaarde), maar ten minste op de waarde die de onderneming heeft bij liquidatie (de liquidatiewaarde) indien deze hoger ligt.

De vrijstelling van de goingconcernwaarde is momenteel:

- 100% van de goingconcernwaarde van de objectieve onderneming⁴¹ tot een ondernemingsvermogen van € 1.205.871 (bedrag 2023) per onderneming;
- 83% van het ondernemingsvermogen boven dit bedrag.

Daarnaast kent de BOR een volledige vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de goingconcernwaarde, indien een onderneming een hogere liquidatiewaarde heeft dan de goingconcernwaarde. Dit wordt de waarderingsfaciliteit genoemd.

Voor de voortzetter is de goingconcernwaarde de relevante waarde en niet de liquidatiewaarde (dat is immers de waarde van de onderneming wanneer deze wordt gestaakt, de eigendommen verkocht worden en de schulden worden afbetaald). De eerstgenoemde faciliteit zorgt er voor dat de belastingheffing beter aansluit bij de waarde die de verkrijger daadwerkelijk aan de onderneming ontleent. De waarderingsfaciliteit is relevant voor ondernemingen met relatief veel vaste activa en een laag rendement. Deze situatie komt vooral voor in de agrarische sector en de detailhandel. In 2018 vertegenwoordigde dit 22% van de voorwaardelijk vrijgestelde grondslag van de BOR.⁴²

Na toepassing van de vrijstelling voor het ondernemingsvermogen kan een beroep worden gedaan op de betalingsregeling voor het belaste gedeelte van de verkrijging van ondernemingsvermogen. Deze betalingsregeling kent geen nadere voorwaarden. De betalingsregeling houdt in dat tien jaar rentedragend uitstel van betaling kan worden verkregen.⁴³ Uitgaande van een effectieve belastingdruk van 20% voor een kind vanuit de schenk- en erfbelasting betekent dit met de huidige betalingsregeling een belastingdruk van 2% over het niet-vrijgestelde ondernemingsvermogen per jaar exclusief rente.

In de evaluatie is geconcludeerd dat de vrijstelling van de goingconcernwaarde van de onderneming in de BOR doeltreffend is in het voorkomen dat belastingheffing een gevaar vormt voor de continuïteit van ondernemingen, maar niet doelmatig is omdat in circa driekwart van de gevallen voldoende vrije middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde belasting te voldoen, zonder hiervoor middelen aan de onderneming te moeten onttrekken.⁴⁴ De waarderingsfaciliteit is volgens de uitkomsten van de evaluatie doeltreffend en doelmatig. Uit de evaluatie blijkt ook dat het gebruik van de BOR scheef verdeeld is. Bij schenkingen in 2018 is bijvoorbeeld 58% van het budgettaire beslag afkomstig uit 14% van de schenkingen. De BOR wordt ongeveer 2000 keer per jaar gebruikt en heeft

⁴¹ De vrijstelling geldt per objectieve onderneming. Als iemand 20% van de aandelen geschonken krijgt, geldt ook 20% van de 100% vrijstelling.

⁴² In 2017 was de voorwaardelijk vrijgestelde grondslag van de BOR voor 28% gerelateerd aan erfenissen en voor 72% aan schenkingen. Het aandeel van de waarderingsfaciliteit was 22% van het totaal, 15% van erfenissen en 26% van schenkingen. Evaluatie CPB, p. 37. In 2018 was het aandeel van de waarderingsfaciliteit 21,7% van het totaal (bron: Minfin).

⁴³ Dus na 10 jaar moet er worden betaald, de invorderingsrente is vanaf 2024 4%.

⁴⁴ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage, paragraaf 5.3. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

een budgettaire belang van circa € 550 miljoen. Met name in de familie-sfeer wordt gebruikgemaakt van de BOR om de onderneming met een lagere schenk- of erfbelasting over te dragen aan de volgende generatie.

Zoals in de kabinetsreactie op de evaluatie is aangegeven, is discussie mogelijk over de opvatting wat als vrije middelen moet worden gedefinieerd. Of de verkrijger van ondernemingsvermogen die de schenk- of erfbelasting is verschuldigd, over voldoende vrij beschikbare financiële middelen beschikt, hangt af van het eigen vermogen van de verkrijger en de omvang van het verkregen ondernemingsvermogen. Ook maakt het uit of er nog ander vermogen wordt verkregen, wat bij erfenissen in de praktijk vaker het geval is dan bij schenkingen. Daarbij moet worden opgemerkt dat beleggingsvermogen binnen de onder de Vpb vallende vennootschap weliswaar niet noodzakelijk is voor de continuïteit van de onderneming, maar dat daarover in beginsel wel eerst belasting in box 2 is verschuldigd (ab-heffing) van 24,5% over de eerste € 67.000 en 31% over het meerdere (2024) voordat dit kan worden gebruikt voor de betaling van de schenk- of erfbelasting.⁴⁵ Voorts kunnen de beschikbare vrije middelen per sector sterk verschillen. In dit verband is van belang dat ruim 50% van de overdrachten⁴⁶ plaatsvond in de landbouw en dat daarna de handel de belangrijkste sector is. Niettemin is evident dat de BOR ook wordt verleend aan verkrijgers voor wie de vrijstelling niet noodzakelijk is om een bedrijfsoverdracht mogelijk te maken. Het feit dat de BOR ook wordt verleend terwijl de verkrijger beschikt over middelen om de schenk- of erfbelasting te betalen en deze belasting daardoor geen negatieve impact op de continuïteit van de onderneming heeft, maakt de BOR ondoelmatig in de zin dat budgettaire middelen worden ingezet terwijl dat niet altijd nodig is.

Gelet op het voorgaande heeft het kabinet in het voorjaar besloten tot een voorstel tot aanpassing van de vrijstelling van de goingconcernwaarde. Het kabinet stelt voor om met ingang van 1 januari 2025 de vrijstelling van 83% van de goingconcernwaarde van het ondernemingsvermogen boven € 1,5 miljoen te verlagen naar 70%. Tegelijkertijd wordt het bedrag van € 1.205.871 voor 2023 dat 100% is vrijgesteld, verhoogd naar € 1,5 miljoen met ingang van 1 januari 2025. Hiermee wordt het profijt van de BOR voor grote overdrachten beperkt en wordt de scheve verdeling van het gebruik van de BOR verminderd. Deze maatregel verbetert de doelmatigheid.

Voor kleinere ondernemingen met een ondernemingsvermogen tot circa € 1,2 miljoen verandert de belastingdruk als gevolg van de aanpassing van de vrijstelling niet. Voor kleinere ondernemingen met een ondernemingsvermogen tussen de € 1,2 miljoen en € 1,5 miljoen geldt door de verhoogde vrijstellingsgrens van € 1,5 miljoen 100%-vrijstelling van schenk- of erfbelasting in plaats van een 83%-vrijstelling over het ondernemingsvermogen boven de € 1,2 miljoen. Voor een ondernemingsvermogen tussen de € 1,5 miljoen en 1,9 miljoen weegt de verhoging van de vrijstellingsgrens zwaarder dan de verlaging van het vrijstellingspercentage waardoor per saldo sprake is van een verlaging in de belastingdruk. Bij schenking aan een kind van 100% van een objectieve onderneming van € 3,5 miljoen onderscheidenlijk € 7 miljoen in 2025 zal

⁴⁵ Het lage tarief van 24,5% stimuleert de belastingplichtige in box 2 om jaarlijks (een deel van) de winst van de bv in de vorm van dividend tot € 67.000 (partners mogelijk € 134.000) uit te laten keren. Het is overigens mogelijk op grond van artikel 4.12a Wet IB 2001 onbelast geld uit de bv te halen (het aanwezige beleggingsvermogen) voor zover dit, kort gezegd, bij erflater belast is geweest. Voor schenkingen kan dit op grond van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Vervolgens wordt voor beide situaties de verkrijgingsprijs verminderd.

⁴⁶ Zoals vermeld in de evaluatie werd er in 2017 door circa 529 erfgenamen en 1.313 ontvangers van een schenking een beroep gedaan op de BOR.

schenkbelasting zijn verschuldigd van € 105.774 onderscheidenlijk € 315.774 in plaats van momenteel € 64.131 respectievelijk € 183.131.⁴⁷ Ingeval de waarde van de onderneming € 7 miljoen bedraagt, is op de grond van de voorgestelde maatregel dus € 132.643 meer aan schenkbelasting verschuldigd. De verschuldigde schenk- of erfbelasting kan zonder verdere voorwaarden na 10 jaar uitstel worden betaald met enkelvoudige rente (2024: 4%).

In dit kader is van belang dat ter uitvoering van de motie van Idsinga, Grinwis en Inge van Dijk is onderzocht wat de mogelijkheden van coulantere betalingsregelingen voor de erf- of schenkbelasting kunnen zijn.⁴⁸ De resultaten van dit onderzoek zijn opgenomen in de bijlage bij deze memorie.

3. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin deze toelichting op de beleidskeuzes van het kabinet worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het wetsvoorstel Belastingplan 2024. Die bijlage bevat eveneens de toelichting op de BOR en DSR ab maatregelen.

4. Budgettaire aspecten

Tabel 1 geeft per maatregel de budgettaire effecten van dit wetsvoorstel weer. De ramingen van de budgettaire effecten zijn gebaseerd op aangiftegegevens, gegevens uit de CPB-evaluatie⁴⁹ van de BOR en de DSR ab en expertkennis uit de toezichtpraktijk van de Belastingdienst. Een deel van de maatregelen kent een opbrengst die over een periode van twintig jaar stapsgewijs toegroeit naar de structurele opbrengst vanwege een verondersteld uitstel van schenkingen. De budgettaire effecten worden hieronder per maatregel kort besproken. De opbrengst van de zes maatregelen in het onderhavige voorstel loopt op tot € 99 miljoen structureel op een budgettair belang van de BOR van ongeveer € 550 miljoen. In paragraaf 9 van het algemeen deel van de memorie van toelichting van het wetsvoorstel Belastingplan 2024 wordt de raming en certificering van budgettaire effecten in algemene zin nader toegelicht.

⁴⁷ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570 en Kamerstukken I 2022/23, 36 202, Z. Voorbeeld berekening BOR aanpassing van de vrijstelling.

⁴⁸ Kamerstukken II 2022/23, 32 140 nr. 160: Constatende dat de regering voornemens is om een aantal wijzigingen in de bedrijfsopvolgingsregeling door te voeren, zoals een verhoging van het vrijgestelde bedrag, verkorting van de vijfjaarstermijn en aanpassing van het vrijstellingspercentage, Overwegende dat de aanpassingen er niet toe moeten leiden dat een belastingplichtige geconfronteerd wordt met een aanslag waarvoor binnen een afzienbare tijd onvoldoende liquiditeit aanwezig is om aan te kunnen voldoen, Overwegende dat een aanslag voor de erf- of schenkbelasting er evenmin toe zou moeten leiden dat een familiebedrijf noodzakelijke investeringen in personeel, innovatie of bedrijfsmiddelen langdurig moet uitstellen, Verzoekt de regering bij de nadere vormgeving van de nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling tegelijkertijd te onderzoeken wat de mogelijkheden van coulantere betalingsregelingen zouden kunnen zijn, waarmee de hierboven beschreven risico's van onvoldoende liquiditeit of langdurig uitstel van investeringen ondervangen kunnen worden, en de Kamer hier voor het Belastingplan over te informeren.

⁴⁹ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

Tabel 1: Budgettaire effecten van dit wetsvoorstel per maatregel

Effecten per maatregel in € mln. (+ = saldo verbeterend/lastenverzwarend)	2024	2025	2026	2027	Structureel
Uitsluiten aan derden verhuurde onroerende zaken BOR en DSR ab	5	6	6	7	20
Afschaffing doelmatigheidsmarge BOR en DSR ab	0	3	3	4	19
Keuzevermogen kwalificeert voor BOR en DSR ab voor zover in de onderneming gebruikt	0	4	4	5	11
Afschaffing dienstbetrekkingseis voor DSR ab bij schenking en invoering minimumleeftijd verkrijger DSR ab en BOR bij schenking	0	-1	-1	0	0
Aanpassing vrijstelling goingconcernwaarde BOR	40	13	15	17	49
Totale budgettaire effect	45	25	27	33	99

Uitsluiten aan derden verhuurde onroerende zaken

Door deze maatregel zullen aan derden verhuurde onroerende zaken die nu voor de BOR en de DSR ab soms als ondernemingsvermogen kwalificeren, vanaf 2024 standaard als beleggingsvermogen worden aangemerkt. Dit beleggingsvermogen komt in het vervolg niet langer in aanmerking voor de BOR en zal tegen een hoger tarief worden belast bij schenking of erfenis. Bovendien wordt het niet langer mogelijk om belastingbetaling over de vervreemdingswinst van dit beleggingsvermogen uit te stellen (uitsluiting van DSR ab).

Afschaffing doelmatigheidsmarge

Door het afschaffen van de doelmatigheidsmarge kan beleggingsvermogen tot 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen dat mee wordt geschonken of nagelaten niet langer kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab. Dit beleggingsvermogen zal tegen een hoger tarief worden belast en uitstel van belastingbetaling over de vervreemdingswinst van dit vermogen zal niet langer mogelijk zijn. De afschaffing van de doelmatigheidsmarge treedt voor de BOR per 1 januari 2025 in werking, terwijl de inwerkingtreding voor de DSR ab is voorzien op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Om die reden is de budgettaire opbrengst voor de DSR ab alleen meegenomen in de structurele opbrengst.

Aanpassing keuzevermogen

Door deze maatregel wordt het niet meer mogelijk om vermogensbestanddelen die in beperkte mate zakelijk worden gebruikt voor de volledige waarde tot het ondernemingsvermogen te rekenen voor de BOR en DSR ab. Daarmee zal dit vermogen bij schenking of erflating tegen een hoger tarief worden belast en is het uitstel van belastingbetaling over de vervreemdingswinst niet langer mogelijk.

Afschaffing dienstbetrekkingseis en invoering minimumleeftijd verkrijger bij schenkingen

Het afschaffen van de dienstbetrekkingseis heeft een verwaarloosbaar budgettair effect, omdat momenteel eenvoudig aan deze eis kan worden voldaan. Voor de DSR ab bij schenking en schenkingen onder de BOR wordt op grond van het wetsvoorstel een minimumleeftijd van 21 jaar ingevoerd. Schenkingen aan personen onder de 21 jaar zullen worden uitgesteld waardoor de maatregel alleen leidt tot een verplaatsing van schenkingen in de tijd met een beperkt tijdelijk budgettair effect als gevolg. Uit aangiftegegevens blijkt verder dat er maar in een beperkt aantal gevallen wordt geschonken aan personen onder de 21 jaar.

Aanpassing vrijstelling goingconcernwaarde BOR

Met het verlagen van het vrijstellingspercentage boven de grens van € 1.500.000 van 83% naar 70% vanaf 2025 wordt het ondernemingsvermogen dat boven deze grens valt in mindere mate vrijgesteld van schenken en erfbelasting. Tegenover de budgettaire opbrengst van dit onderdeel van de maatregel staat een in absolute zin veel kleinere budgettaire derving door de verhoging van het bedrag tot waar een vrijstelling van 100% van het ondernemingsvermogen geldt. De opbrengst in 2024 is het gevolg van in de tijd naar voren gehaalde schenkingen (anticipatie-effect).

5. Grenseffecten

Van de maatregelen zijn geen noemenswaardige grenseffecten te verwachten.

6. EU-aspecten

Van de maatregelen zijn geen noemenswaardige Europeesrechtelijke effecten te verwachten.

7. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de «doenlijkheid». Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en ondernemers. Zie voor een nadere toelichting op doenvermogen en de inhoud van de oordelen van «doenlijkheid» paragraaf 9 van het algemeen deel van de memorie van het wetsvoorstel Belastingplan 2024.

Onderstaand schema bevat de inschatting van het doenvermogen in het onderhavige wetsvoorstel per maatregel.

Maatregel	Samenvatting	Evt. aandachtspunten doenlijkheid
Verlagen vrijstelling BOR	Het vrijstellingspercentage van de BOR wordt aangepast van 83% boven € 1,2 miljoen (en tot € 1,2 miljoen een 100%-vrijstelling) naar 70% boven € 1,5 miljoen (en tot € 1,5 miljoen een 100%-vrijstelling).	Geen, dit betreft slechts de aanpassing van een percentage en een grensbedrag waarvoor de belastingplichtige geen extra actie hoeft uit te voeren.
Afschaffen doelmatigheidsmarge	De doelmatigheidsmarge houdt in dat maximaal 5% van het beleggingsvermogen als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt voor de BOR. Hierdoor is de BOR ook van toepassing op deze 5%. Uit de evaluatie bleek dat de doelmatigheidsmarge niet doeltreffend is. Daarom wordt deze afgeschaft.	Geen, met de doelmatigheidsmarge moest ook al bepaald worden welk deel ondernemingsvermogen en welk deel beleggingsvermogen is en er zijn dus geen extra handelingen vereist. Betreft een kleine vereenvoudiging in de aangifte schenk- en erfbelasting.
Keuzevermogen maatregel	Volgens de leer van vermogensetikettering kan sprake zijn verplicht privévermogen, verplicht ondernemingsvermogen of keuzevermogen. Momenteel valt keuzevermogen dat als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt volledig onder de BOR en DSR ab. Het voorstel is om een tot het keuzevermogen behorend bedrijfsmiddel alleen onder de BOR en de DSR ab te laten vallen voor zover dit bedrijfsmiddel daadwerkelijk binnen de onderneming gebruikt wordt. De maatregel geldt voor bedrijfsmiddelen met een waarde van minimaal € 100.000.	De belastingplichtige zal aannemelijk moeten maken voor welk deel het keuzevermogen voor de onderneming wordt gebruikt. Dit kan aan de hand van de feitelijke situatie. Doordat deze maatregel alleen geldt voor bedrijfsmiddelen met een waarde van minimaal € 100.000 blijft de werking beperkt tot onroerende zaken, dure auto's en dergelijke.

Maatregel	Samenvatting	Evt. aandachtspunten doenlijkheid
Afschaffen dienstbetrekkingseis	Momenteel bestaat er een dienstbetrekkingseis die inhoudt dat iemand 3 jaar in dienst moet zijn geweest bij de onderneming. Deze eis is niet doeltreffend en daarom wordt voorgesteld deze af te schaffen. Wel wordt er een minimumleeftijd van 21 jaar ingesteld voor de verkrijger.	Geen, er zijn geen handelingen vereist.
Vastgoedmaatregel	Aan derden verhuurde onroerende zaken zullen op grond van dit voorstel standaard worden aangemerkt als beleggingsvermogen met uitzondering van vruchtwisseling. Als gevolg hiervan kan de BOR en de DSR ab hier niet op worden toegepast.	Geen, er zijn geen extra handelingen vereist. De maatregel kan in individuele gevallen leiden tot minder discussie met de Belastingdienst of sprake is van ondernemingsvermogen of beleggingsvermogen.

8. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Voor veel maatregelen in dit wetsvoorstel is het de inschatting dat de wijziging in administratieve lasten niet noemenswaardig zal zijn. Zo levert de vastgoedmaatregel een mineure lastenverlichting op omdat discussies op dit punt worden voorkomen. Het is echter zeer de vraag in welke mate deze discussies zich zouden voordoen en of eventuele rechtszaken geïnitieerd zouden worden. Wel kunnen de kosten ervan doorgaans hoog zijn met name bij rechtszaken. Gezien de zeer hoge onzekerheid wordt de lastenverlichting op nihil gesteld.

De keuzevermogenmaatregel heeft daarentegen wel een wijziging in de administratieve lasten ten gevolge. Als gevolg van deze maatregel wordt de ruimte om keuzevermogensbestanddelen te rekenen tot het ondernemingsvermogen beperkt tot zover sprake is van een band met de bedrijfsuitoefening. Dat leidt ertoe dat de complexiteit en arbeidsintensiteit van etiketteringsdiscussies bij de toepassing van de DSR ab en de BOR kunnen toenemen. De verzoeker om toepassing van de DSR ab of de BOR zal aannemelijk dienen te maken in welke mate het betreffende vermogensbestanddeel wordt aangewend ten behoeve van de onderneming. Voorzienbaar is dat omtrent de proportionele toepassing discussie zal ontstaan, evenals over de waardering van betreffende keuzevermogensbestanddelen.

Anderzijds is de reikwijdte van deze maatregel relatief beperkt omdat deze zich feitelijk uitstrekt tot over met name niet aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken, (motor)rij-, vaar- en vliegtuigen, en kunstobjecten. De hoogte van de ondergrens van € 100.000 bepaalt de omvang van de aanvullende uitvoeringslasten en corresponderende administratieve lastendruk. Er is geen sprake van verzwaarde bewijslast. Dit betekent dat de ondernemer ten tijde van de overdracht diens uitgangspunt aannemelijk moet maken, oftewel de ondernemer hoeft niet actief een (jaarlijkse) registratie bij te houden.

Zoals vermeld in de evaluatie werd er in 2017 door circa 529 erfgenamen en 1.313 ontvangers van een schenking een beroep gedaan op de BOR.⁵⁰ Het is de verwachting dat van deze 1.842 gebruikers van de BOR er circa 1.200 geraakt zullen worden door de maatregel. Dit is gecorrigeerd voor keuzevermogen dat aanwezig is boven de € 100.000 én de eventuele overlap met de maatregel met betrekking tot verhuurde onroerende zaken. Hiermee wordt aangesloten bij de inschatting van het budgettaire belang van de maatregel. Dikwijls wordt keuzevermogen boven de € 100.000 tegengekomen in de context van onroerende zaken.

⁵⁰ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

Bij het aannemelijk maken van zakelijk gebruik van onroerende zaken kan dikwijls gebruik worden gemaakt van een fysieke maat (vierkante meters bijvoorbeeld). Bij voer- of vaartuigen kan de gereisde afstand (zakelijk / privé) als uitgangspunt dienen, hoewel het verkrijgen en verwerken van deze informatie complexer is dan voor onroerende zaken (waarvan veel informatie voor andere doeleinde dan de schenk- of erfbelasting voorhanden is). Aangenomen wordt dat er conform het standaardkostenmodel (SKM) een tijdsbesteding tussen matig en complex in is vereist. Overdragers en verkrijgers van ondernemingen laten zich in de regel daarbij adviseren door deskundige specialisten. Het verschaffen van gegevens en het maken van berekeningen voor het gedeelte privégebruik zal doorgaans een extra last vergen van de belastingplichtige zelf, de extra lasten bij adviseurs zullen naar verwachting beperkt zijn (gelet ook op de maatregel voor onroerende zaken). Daarom wordt rekening gehouden met een administratieve lastenverzwaring van 41 minuten tegen € 17 per uur voor 1.200 gevallen en 74 minuten tegen € 17 per uur voor 600 gevallen, hetgeen overeenkomt met € 26.520 per jaar voor verkrijgers ten gevolge van de keuzevermogenmaatregel. Wel extra zijn de mogelijke vooroverleggen tussen de belastingadviseur namens de verkrijger en de Belastingdienst. Hiermee wordt rekening gehouden in de uitvoeringstoets⁵¹. Ervan uitgaande dat er incidenteel sprake zal zijn van circa 1000 extra vooroverleggen⁵² en stel dat dit een uur aan tijd extra wordt geleverd van de adviseur (stel € 70) voor het gesprek zelf en een uur ter voorbereiding: in dat geval is er incidenteel sprake van een administratieve lastenverzwaring van € 168.000. Ten behoeve van het voorstel is het dan de inschatting dat de administratieve lasten uitkomen op:

(Bedragen in dzd euro, prijzen SKM)	2024	2025	2026	Struc
BOR / DSR ab keuzevermogen	168	27	27	27

Voor de DSR ab wordt simultaan een waardering vastgesteld, verondersteld is dat de extra administratieve lasten die daarmee gemoeid zijn ten gevolge van de maatregel nihil is naast hetgeen reeds in beeld is gebracht voor de BOR.

Verder betreffen de overige maatregelen ofwel een kleine doelgroep (minimum leeftijd), of is aan de huidige verplichting relatief eenvoudig te voldoen (dienstbetrekkingseis), of is het een parameteraanpassing (aanpassing vrijstelling). In de praktijk zal het laten vervallen van de doelmatigheidsmarge geen invloed hebben op de administratieve lasten omdat de omvang van het ondernemingsvermogen nog steeds vastgesteld moet worden.

De inschatting van de administratieve lasten van de maatregelen in dit wetsvoorstel is ingediend bij het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR) ter advisering. Het college van het ATR onderschrijft de gemaakte regeldruk inschatting en heeft geen nadere toevoegingen met betrekking tot de regeldrukkosten in dit wetsvoorstel.

⁵¹ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

⁵² Dit is overeenkomstig historische data omtrent 2021 toen BOR-aanpassingen ter sprake kwamen (500 extra vooroverleggen). Om aan te sluiten bij het verwachte anticipatie-effect met betrekking tot het budgettaire belang en om er rekening mee te houden dat de voorstellen concreter zijn, wordt uitgegaan van circa 1000 extra vooroverleggen.

9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IXB (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 10⁵³, en vervolgens worden overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 2: Uitvoeringskosten van de maatregelen BOR en DSR ab (bedragen x € 1.000)

Maatregel	2023	2024	2025	2026	2027	2028	Structuur
Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgings-faciliteiten 2024	€ 120	€ 1.140	€ 930	€ 840	€ 800	€ 30	€ 30

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

In het algemeen deel van de memorie van toelichting van het Belastingplan 2024 is uitgebreid toegelicht dat het wenselijk is om beleidsambities te bezien in samenhang met ambities voor de uitvoering. Niet alles kan tegelijkertijd. Dit zien we ook terug in de voorbereiding van het onderhavige wetsvoorstel. Het kabinet heeft in de Voorjaarsnota en de tweede Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda aangekondigd voornemens te zijn om bedrijfsopvolging eenvoudiger, doelmatiger en evenwichtiger te maken.⁵⁴ In de periode daarna zijn, in samenspraak met de Belastingdienst, de aangekondigde aanpassingen van de fiscale bedrijfsopvolgings-faciliteiten (BOR & DSR ab) nader uitgewerkt, waarbij in het bijzonder is gekeken naar de mogelijke inwerkingtredingsdata en de uitvoerbaarheid daarvan. In de brief van 29 juni 2023⁵⁵ en paragraaf twee van de onderhavige memorie van toelichting is toegelicht waarom niet alle aangekondigde maatregelen – om wetstechnische en uitvoeringstechnische redenen – al uitgewerkt zijn in wetgeving of op hetzelfde moment in werking kunnen treden.

Basis voor de aangekondigde voornemens is de evaluatie van de fiscale relingen gericht op bedrijfsopvolging waarvoor de Belastingdienst een notitie met knelpunten in de uitvoering heeft opgesteld.⁵⁶ Vervolgens heeft het kabinet in zijn reactie op deze evaluatie vervolgonderzoek aangekondigd naar de beste manier om de gewenste verbeteringen in de BOR en DSR ab te kunnen realiseren.⁵⁷ Dit vervolgonderzoek, verricht door een gezamenlijke werkgroep van beleid en uitvoering, heeft geleid tot het voorstel om acht maatregelen in de BOR en DSR ab te treffen, dit in aanvulling op de maatregel met betrekking tot vastgoed waartoe reeds besloten was. Van deze acht maatregelen zijn vijf maatregelen én de vastgoedmaatregel opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Niet alleen bij de totstandkoming van deze maatregelen in het vervolgonderzoek maar ook bij de uitwerking daarvan in wetgeving is de Belastingdienst nauw betrokken geweest. Deze nauwe betrokkenheid van de uitvoering in de beleidsvormende fase is mede van invloed geweest op de samenstelling en maatvoering van onderhavig pakket aan maatregelen, nu steeds de uitvoerbaarheid voor ogen is gehouden. Vrij snel werd

⁵³ Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

⁵⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1 en Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 154.

⁵⁵ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570. Kamerstukken I 2022/23, 36 202, nr. Z.

⁵⁶ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage, bijlage D. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

⁵⁷ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

duidelijk, bij voorbeeld, dat de afschaffing van de doelmatigheidsmarge van 5% voor de DSR ab vanwege beperkingen in het IV-domein niet kan plaatsvinden per 1 januari 2025. Omdat nog niet kan worden aangegeven wanneer deze maatregel voor de DSR ab kan worden ingevoerd, is de beleidsmatige keuze gemaakt om deze maatregel wel al voor de BOR per 1 januari 2025 in te voeren. Tevens was duidelijk dat de keuzevermogenmaatregel, hoezeer ook passend in de rationalisering van de BOR en DSR ab om deze te beperken tot ondernemingsvermogen, gepaard zou gaan met structureel hogere uitvoeringslasten. Dit was des te meer reden om een ondergrens van € 100.000 voor te stellen, ook met het oog op administratieve lasten.

De zes maatregelen in de BOR en DSR ab in het onderhavige wetsvoorstel voorzien per saldo in een algehele complexiteitsafname en afname van discussiegevoeligheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de schenken- en erfbelasting en in de inkomstenbelasting waardoor deze maatregelen op de lange termijn naar verwachting een – beoogde – lastenverlichting meebrengen voor de Belastingdienst. Deze lastenverlichting kan vooral worden toegeschreven aan de vastgoedmaatregel, ter zake waarvan complexe en arbeidsintensieve discussies in omvang worden beperkt met invoering ervan. Op korte termijn zal die lastenverlichting zich evenwel nog niet voordoen. Dit heeft kortgezegd twee oorzaken. Ten eerste leert ervaring uit het verleden dat reeds de aankondiging van aanpassing van de BOR (en de DSR ab) leidt tot een aanzienlijke stijging van het aantal verzoeken om verlening van zekerheid vooraf, en in combinatie daarmee zal naar verwachting ook sprake zijn van het moeten beoordelen van herstructureringen in het kader van anticipatie op inwerkingtreding van de nieuwe maatregelen. Ten tweede leiden de maatregelen met hun introductie van nieuwe begrippen op de korte termijn tot meer vooroverleg en geschilbeslechting. Onder meer vanwege deze redenen is een incidentele aanvullende personele inzet van hooggekwalificeerd personeel noodzakelijk en nemen voor de komende vijf jaar de uitvoeringskosten toe, daarna zullen de verwachte lastenverlichtingen zich verwezenlijken, hoewel zij aanvankelijk nog kortstondig gepaard blijven gaan met een doorlopende incidentele aanvullende personele inzet teneinde de temporele afwezigheid van iv-ondersteuning te mitigeren. De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De Uitvoeringstoets bevat alleen groene vlaggen met uitzondering van één gele vlag voor de maakbaarheid van de systemen. Deze gele vlag kan worden verklaard dooreerdergenoemde beperkingen in het IV-domein.

10. Advies en consultatie

Dit wetsvoorstel is om verschillende redenen niet ter internetconsultatie aangeboden. Zo heeft het CPB voor de evaluatie al gesproken met experts uit de wetenschap, uit de Belastingdienst en met stakeholders. In de eerdergenoemde kabinetsbrief van 9 december 2022 is de gedachtenvorming gestart en in de Voorjaarsnota⁵⁸ zijn de voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen toegelicht. Een nadere uiteenzetting is opgenomen in de brief van 29 juni 2023 over de uitkomsten van het vervolgonderzoek naar verbeteropties in de bedrijfsopvolgingsregelingen. Van deze brieven heeft eenieder kennis kunnen nemen en erop kunnen reageren. In de media, fiscale literatuur en het parlement staan de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen vrijwel voortdurend in de belangstelling. Het kabinet heeft op deze wijze al veel verschillende invalshoeken in het traject

⁵⁸ Kamerstukken II 2020/21, 32 637, nr. 463.

kunnen betrekken. Internetconsultatie zou daarnaast hebben geleid tot vertraging van dit wetsvoorstel, waardoor de voorgestelde inwerkingtredingsdata van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen één jaar later zouden worden. Dat vond het kabinet niet wenselijk.

Het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat en het Ministerie van Financiën hebben het CPB gevraagd de fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht te evalueren. Het CPB is in september 2021 gestart met de evaluatie en heeft het rapport eind april 2022 opgeleverd. Deze evaluatie betrof erfenissen en schenkingen in de periode 2010–2017. Deze evaluatie vloeit voort uit de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE). Die regeling stelt dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid periodiek moeten worden geëvalueerd. De vorige evaluatie dateert uit 2014. Daarnaast is ook het Toetsingskader fiscale regelingen van toepassing op deze evaluatie. Ten behoeve van de evaluatie hebben gesprekken met experts uit de wetenschap, experts uit de Belastingdienst en stakeholders plaatsgevonden.⁵⁹ Uit de evaluatie blijkt dat de doelmatigheid van met name de BOR verbeterd kan worden hetgeen aanleiding heeft gevormd voor de kabinetsvoorstellen op dit punt.

De aanpassingen van de BOR en de DSR ab in het onderhavige wetsvoorstel zullen een aandachtspunt zijn bij de volgende evaluatie van de fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht die conform de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek over 5 tot 7 jaar zal plaatsvinden. Het volgende evaluatiemoment voor deze fiscale regelingen staat derhalve gepland voor het jaar 2028, het jaar 2029 of het jaar 2030.

Zoals aangekondigd in de kabinetsreactie van 9 december 2022 is (ambtelijk) met verschillende betrokken partijen gesproken over de verdere uitwerking van de verbeteropties.⁶⁰ Dit betrof VNO-NCW, MKB-Nederland, FB Ned en LTO-Nederland. Dit gesprek met de stakeholders heeft plaatsgevonden op 10 maart 2023, voorafgaand is gevraagd om schriftelijke input. Van de NOB en RB is desgevraagd schriftelijke input ontvangen. Op 29 juni 2023 heeft weer een gesprek met de eerstgenoemde partijen (VNO-NCW, MKB-Nederland, FB Ned en LTO-Nederland) plaatsgevonden. Dat gesprek stond in het kader van de brief over de uitkomsten van het vervolgonderzoek naar de bedrijfsopvolgingsregelingen zoals die eerder op de dag aan de Tweede Kamer is gezonden. De brief is het resultaat van uitgebreid politiek overleg om gevolg te geven aan de negatieve evaluatie op het punt van doelmatigheid van de regeling door het CPB. Het overleg is gebruikt om de brief door te lopen en reacties/vragen bij de diverse onderzoeksvragen te bespreken. In het overleg is afgesproken om de sleutel voor de aanpassingen van de BOR-vrijstelling te delen en in de toelichting van het wetsvoorstel in te gaan op de (on)mogelijkheid voor heretikettering in de IB. Deze wetswijziging kan niet worden gezien als een bijzondere omstandigheid op grond waarvan een eerder door de IB-ondernemer uitgebrachte (onherroepelijke) keuze kan worden herzien. De onderhavige wetswijzigingen van de BOR en DSR ab hebben namelijk geen gevolgen voor de wijze van behandeling van het vermogensbestanddeel in de winstsfeer. Voorts is afgesproken de voorbeelden van concrete knelpunten bij de toepassing van de bezits- en voortzettingseis BOR met elkaar te delen en in september/oktober een vervolgoverleg specifiek hierover te plannen.

⁵⁹ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage, p. 64, bijlage B geeft een overzicht van de gevoerde gesprekken.

⁶⁰ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdelen A, C en D (artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om per 1 januari 2024 voor de toepassing van de DSR ab en de BOR onroerende zaken of gedeelten daarvan wettelijk aan te merken als niet tot het ondernemingsvermogen behorende bedrijfsmiddelen, en derhalve aan te merken als beleggingsvermogen, voor zover die onroerende zaken of gedeelten daarvan meer dan bijkomstig aan anderen ter beschikking worden gesteld. Deze voorgestelde maatregel heeft geen betrekking op onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld aan een lichaam waarin de erflater of schenker een direct ab of kwalificerend indirect belang houdt, mits dat lichaam deze onroerende zaken niet aan een ander ter beschikking stelt. De terbeschikkingstelling van landbouwgrond in het kader van voor teelten noodzakelijke vruchtwisseling (op grond van een pachtovereenkomst als bedoeld in artikel 7:396, eerste tot en met derde lid, BW) is uitgezonderd van de voorgestelde maatregel.

Dit voorstel wordt voor de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens erfrecht geregeld in de voorgestelde uitbreiding van artikel 4.17a Wet IB 2001 met een nieuw achtste tot en met elfde lid, onder vernummering van het huidige achtste tot en met tiende lid tot twaalfde tot en met veertiende lid. Voor de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens schenking wordt dit voorstel geregeld door in artikel 4.17c, derde lid, Wet IB 2001 ook te verwijzen naar artikel 4.17a, achtste tot en met elfde lid (nieuw), Wet IB 2001 en daarmee die leden van overeenkomstige toepassing te verklaren voor de toepassing van artikel 4.17c Wet IB 2001. Voor een nadere artikelsgewijze toelichting op het voorstel om aan anderen ter beschikking gestelde onroerende zaken als beleggingsvermogen aan te merken, wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel II, onderdeel A (artikel 35c, zevende, achtste en negende lid, SW 1956), met dien verstande dat de voorgestelde wijziging van artikel 35c SW 1956 niet beperkt is tot situaties waarin een ab is geschonken of is vererfd.

Ten behoeve van de consistentie in artikel 4.17a Wet IB 2001 wordt voorgesteld in artikel 4.17a, zevende lid, Wet IB 2001 «vermogen van de onderneming» te wijzigen in «ondernemingsvermogen». Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 4.17b en 4.17c Wet IB 2001 vloeien voort uit de voorgestelde vernummering van de daarin genoemde leden van artikel 4.17a Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel B (artikel 4.17a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde aanpassing in artikel 4.17a, zesde lid, Wet IB 2001 vervalt de zogenoemde doelmatigheidsmarge in de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens erfrecht. Op grond van deze doelmatigheidsmarge wordt voor de toepassing van deze doorschuifregeling beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen aangemerkt als ondernemingsvermogen. Door de werking van artikel 4.17c, derde lid, Wet IB 2001 vervalt met deze aanpassing eveneens de doelmatigheidsmarge in de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens schenking. Voorts wordt voorgesteld om de in enkele leden van artikel 4.17a IB 2001 opgenomen verwijzingen naar genoemd zesde lid aan te passen. Deze voorgestelde aanpassingen treden op grond van de inwerkingtredingsbepaling in werking op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip, dat in ieder geval na 1 januari 2025 zal zijn.

Voor de vraag of sprake is van ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab is de leer van de vermogensetikettering van belang. Er is in beginsel sprake van ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab als volgens het leerstuk van de vermogensetikettering sprake is van verplicht ondernemingsvermogen (in de regel voor 90% of meer gebruik voor bedrijfsdoeleinden) of van keuzevermogen (in de regel meer dan 10% en minder dan 90% gebruik voor bedrijfsdoeleinden). Voor de IB-ondernemer geldt dat er ook voor moet zijn gekozen het keuzevermogen aan te merken als ondernemingsvermogen voor de toepassing van inkomstenbelasting. De etikettering voor de toepassing van de inkomstenbelasting wordt niet in alle gevallen een-op-een overgenomen voor de BOR en de DSR ab. Dat kan gezien de uitspraak van 18 augustus 2023⁶¹, gelet op de strekking van de BOR, in bepaalde gevallen anders zijn.⁶² Als sprake is van verplicht privévermogen (in de regel voor 90% of meer gebruik voor privédoeleinden), dan wordt dit vermogensbestanddeel voor de BOR en de DSR ab beschouwd als beleggingsvermogen. Voorgesteld wordt dat bepaalde bedrijfsmiddelen die niet voor 90% of meer bestemd zijn om voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken, met ingang van 1 januari 2025 niet langer volledig kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de toepassing van de BOR en de DSR ab.

Om dit voor de DSR ab wettelijk te regelen wordt voorgesteld om het in artikel I, onderdeel A, voorgestelde artikel 4.17a, achtste lid, Wet IB 2001 aan te vullen met een onderdeel c. In dat voorgestelde onderdeel c wordt voor de toepassing van de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens erfrecht geregeld dat bepaalde bedrijfsmiddelen die niet nagenoeg uitsluitend bestemd zijn om voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken, niet langer volledig kwalificeren als ondernemingsvermogen, waardoor een deel van de waarde in het economische verkeer van die bedrijfsmiddelen wordt aangemerkt als beleggingsvermogen. Op grond van artikel 4.17c, derde lid, Wet IB 2001 werkt de voorgestelde uitbreiding van het in artikel I, onderdeel A, voorgestelde artikel 4.17a, achtste lid, Wet IB 2001 door naar de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens schenking. In artikel V, onderdeel B, wordt dezelfde maatregel voorgesteld voor de BOR.

Het gaat bij de in artikel 4.17a, achtste lid (nieuw), aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 voorgestelde maatregel om bedrijfsmiddelen waarvan de waarde in het economische verkeer per bedrijfsmiddel ten tijde van de overgang van de onderneming minimaal € 100.000 bedraagt (bedrag 2025) en het bedrijfsmiddel meer dan bijkomstig (meer dan 10%) bestemd is om te gebruiken voor andere dan bedrijfsdoeleinden, waaronder begrepen privédoeleinden van werknemers. Van gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan ook sprake zijn als het bedrijfsmiddel deels wordt aangehouden als belegging. Voorgesteld wordt deze bedrijfsmiddelen voor de toepassing van de BOR en de DSR ab slechts aan te merken als ondernemingsvermogen voor zover het bedrijfsmiddel wordt gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. Voor het deel dat het bedrijfsmiddel voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, wordt het bedrijfsmiddel aangemerkt als beleggingsvermogen.

⁶¹ HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1054.

⁶² Als een vermogensbestanddeel ten tijde van de verkrijging niet voor ondernemingsdoeleinden wordt aangehouden, terwijl het betreffende bestanddeel op grond van het Pottenbakkersarrest (HR 29 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2251) voor de inkomstenbelasting toch tot het ondernemingsvermogen zou mogen worden gerekend, dan is geen sprake van ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab.

Voorbeeld 1

Stel dat een personenauto 60% voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt en 40% voor andere dan bedrijfsdoeleinden en dat de waarde in het economische verkeer van de auto op het moment van schenking of overlijden € 100.000 bedraagt. Dan wordt € 60.000 aangemerkt als ondernemingsvermogen en € 40.000 als beleggingsvermogen.

Bij het bepalen van het bestemde gebruik voor bedrijfsdoeleinden gaat het enkel om het bestemde gebruik voor bedrijfsdoeleinden van:

- de (materiële) onderneming die gedreven wordt door het lichaam waarop het aanmerkelijk belang dat wordt overgedragen betrekking heeft; of
- de (materiële) onderneming waarop de medegerechtigdheid betrekking heeft die wordt gehouden door het lichaam waarop het aanmerkelijk belang dat wordt overgedragen betrekking heeft.

Met de voorgestelde formulering van de maatregel is expliciet gemaakt dat bedrijfsmiddelen die mede zijn bestemd voor privédoeleinden van werknemers ook onder de maatregel vallen. Zonder deze explicitering zou de vraag kunnen opkomen of het gebruik van een bedrijfsmiddel voor privédoeleinden van een werknemer al dan niet gezien moet worden als gebruik voor bedrijfsdoeleinden, omdat gebruik voor privédoeleinden van een werknemer in principe wordt aangemerkt als loon en het loon van werknemers in het algemeen als een bedrijfsmatige kostenpost beschouwd kan worden. Waar in het vervolg van deze toelichting gesproken wordt over «andere dan bedrijfsdoeleinden», wordt hieronder mede begrepen het gebruik voor privédoeleinden van werknemers. Onder «werknemer» wordt mede begrepen de directeur-groootaandeelhouder.

Het bepalen van het percentage waarvoor het bedrijfsmiddel bestemd is om te gebruiken voor bedrijfsdoeleinden vindt plaats op de meest passende wijze, rekening houdend met de aard van de onderneming en het gebruik en de bestemming van het bedrijfsmiddel. Met de term «bestemd om» wordt tot uitdrukking gebracht dat het gebruik en de bestemming van het bedrijfsmiddel over een langere periode van belang zijn, zoals door de onderneming voorzien op het moment van overlijden of schenking. Het gebruik van het bedrijfsmiddel in het verleden kan een belangrijke indicatie zijn voor het bestemde gebruik op het moment van overlijden of schenking. Omdat het gebruik over een langere periode van belang is, leidt een tijdelijk beperkter gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden rondom het moment van schenking of overlijden er niet toe dat het percentage dat als beleggingsvermogen wordt aangemerkt, wordt verminderd, net zomin als dat een tijdelijk hoger gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden dit percentage verhoogt.

De wijze van het vaststellen van het percentage «gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden» kan per bedrijfsmiddel verschillen. Bij voertuigen zal de verhouding tussen het aantal zakelijke en niet-zakelijke kilometers in de regel een belangrijk element zijn voor het vaststellen van het percentage «gebruik voor bedrijfsdoeleinden». Het vaststellen van het percentage «gebruik voor bedrijfsdoeleinden» is niet nieuw. Dit is in de fiscaliteit onder andere al van belang voor de vermogensetikettering in box 1 van de inkomstenbelasting.

Het is voor het bepalen van het percentage «gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden» niet relevant door wie het bedrijfsmiddel voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt. Al het gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden telt mee.

In het voorgestelde artikel 4.17a, twaalfde lid, Wet IB 2001 is opgenomen dat woon-werkverkeer van een auto/vervoermiddel voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.17a, achtste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 geacht wordt niet voor privédoeleinden plaats te vinden. Bij de beoordeling of een auto/vervoermiddel meer dan bijkomstig is bestemd om te gebruiken voor andere dan de bedrijfsdoeleinden van de onderneming of medegerechtigdheid, wordt het woon-werkverkeer derhalve in aanmerking genomen als gebruik voor bedrijfsdoeleinden.

Als een onderneming een bedrijfsmiddel dat voor de DSR ab tot het ondernemingsvermogen behoort, zonder dat bedrijfsmiddel te gebruiken aanhoudt met het oogmerk dat te verkopen, is er geen sprake van privégebruik of gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden van dat bedrijfsmiddel. De in artikel 4.17, achtste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 voorgestelde maatregel is in dat geval niet van toepassing.

Met het begrip «bedrijfsmiddel» wordt dezelfde invulling beoogd als elders in de Wet IB 2001, bijvoorbeeld in de artikelen 3.30 en 3.40 Wet IB 2001 betreffende de afschrijving op bedrijfsmiddelen en de investeringsaftrek.

Er kan samenloop zijn tussen onderhavige maatregel en de in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregel om aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken standaard aan te merken als beleggingsvermogen. Dat is bijvoorbeeld het geval als een gedeelte van een onroerende zaak door de directeur-groootaandeelhouder voor privédoeleinden wordt gebruikt. Dan kan dat deel van die onroerende zaak op basis van beide maatregelen niet kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab.

In verband met de voorgestelde toevoeging van onderdeel c aan artikel 4.17a, achtste lid, Wet IB 2001, wordt voorgesteld in het in artikel I, onderdeel A, voorgestelde artikel 4.17a, tiende lid, Wet IB 2001 een verwijzing naar dat achtste lid aan te passen. Met deze aanpassing wordt voorkomen dat het voorgestelde artikel 4.17a, tiende lid, Wet IB 2001 ook van toepassing wordt op het voorgestelde artikel 4.17a, achtste lid, onderdeel c, Wet IB 2001.

De voorgestelde wijziging van artikel 4.17b, derde lid, Wet IB 2001 vloeit voort uit de voorgestelde vernummering van het in dat derde lid laatstgenoemde lid van artikel 4.17a Wet IB 2001.

Artikel II, onderdeel C (artikel 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld de dienstbetrekkingseis (de eis van een dienstbetrekking gedurende 36 maanden voorafgaand aan het tijdstip van vervreemding) voor de doorschuifregeling bij overgang van een ab krachtens schenking te laten vervallen. In plaats daarvan wordt voor die situatie een minimumleeftijd van 21 jaar van de verkrijger voorgesteld. Dit wordt geregeld met het voorgestelde artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001. In verband met het voorstel om de dienstbetrekkingseis te laten vervallen, wordt tevens voorgesteld om in artikel 4.17c, vierde lid, Wet IB 2001 de mogelijkheid te schrappen om de termijn van 36 maanden in bij ministeriële regeling te bepalen gevallen te verkorten.

Artikel III (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om op het in artikel 4.17a, achtste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 voorgestelde grensbedrag van € 100.000 (bedrag 2025) jaarlijks een inflatiecorrectie toe te passen. Dit wordt bereikt door de met ingang van 1 januari 2026 voorgestelde toevoeging van een verwijzing naar artikel 4.17a Wet IB 2001 aan de opsomming in artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001. Daardoor vindt de eerste indexatie van dit bedrag plaats op 1 januari 2026. Op grond van artikel 10.1, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 wordt de nodig geachte afronding toegepast bij indexatie. Gezien de omvang van het bedrag, zal het geïndexeerde bedrag rekenkundig worden afgerond op veelvouden van € 1.000. Bij de vaststelling van het te indexeren bedrag zal telkens worden uitgegaan van het niet-afgeronde bedrag.

Artikel IV (artikel 35c van de Successiewet 1956)

De BOR is van toepassing op vermogensbestanddelen die tot het ondernemingsvermogen behoren, zoals nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdelen A en B. In het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 wordt met ingang van 1 januari 2024 bepaald dat onroerende zaken of gedeelten daarvan die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, ter beschikking zijn gesteld aan een ander, of die daartoe bestemd zijn, voor de BOR niet tot het ondernemingsvermogen behoren. Deze onroerende zaken of gedeelten daarvan worden daarmee voor de BOR wettelijk aangemerkt als beleggingsvermogen. Voor zover deze onroerende zaken of gedeelten daarvan zijn gefinancierd met schulden, worden deze schulden op grond van het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel b, SW 1956 eveneens aangemerkt als beleggingsvermogen. Indien deze schulden wel tot het ondernemingsvermogen zouden (kunnen) behoren, zou het ondernemingsvermogen dat kwalificeert voor de BOR ten onrechte lager uitkomen.

In gevallen waarin onroerende zaken of gedeelten daarvan slechts voor een deel van de tijd ter beschikking worden gesteld aan een ander en voor een gedeelte van de tijd door de ter beschikking stellende onderneming worden gebruikt, wordt een tijdsevenredige benadering voorgesteld. Dit wordt in het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, onderdeel a, SW 1956 tot uitdrukking gebracht met de woorden «voor zover». De tijdsevenredige benadering houdt in dat de ter beschikking gestelde onroerende zaak of een gedeelte daarvan wettelijk wordt aanmerkt als beleggingsvermogen voor een evenredig deel van de tijd dat de onroerende zaak ter beschikking is gesteld aan een ander. Als de onroerende zaak of het gedeelte daarvan naar tijdsevenredigheid voor 10% of minder ter beschikking wordt gesteld aan een ander, is de maatregel niet van toepassing. Dit wordt bewerkstelligd met de woorden «meer dan bijkomstig» in het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, onderdeel a, SW 1956.

De term «onroerende zaak» wordt ingevuld door het civiele recht en komt reeds op verschillende plaatsen voor in de SW 1956. Op grond van genoemd zevende lid, onderdeel a, kan de voorgestelde maatregel ook betrekking hebben op een gedeelte van een onroerende zaak. Een gedeelte van een onroerende zaak kan ieder gedeelte van een onroerende zaak zijn. Hier zijn geen nadere eisen aan verbonden. Dus ook een ruimte in een pand zonder eigen ingang of een gedeelte van een schuur kwalificeert als een gedeelte van een onroerende zaak. Het tot artikel 35c, tiende lid, SW 1956 te vernummeren zevende lid kwalificeert bepaalde rechten als onroerende zaken. De voorgestelde aanpassing van genoemd

tiende lid bewerkstelligt dat deze bepaling ook van toepassing is op het voorgestelde artikel 35c, zevende en achtste lid, SW 1956.

De woorden «direct of indirect» bewerkstelligen dat het niet relevant is of de onroerende zaak door de onderneming rechtstreeks ter beschikking is gesteld aan een ander of dat de onroerende zaak via een verbonden lichaam (alsnog) aan een ander ter beschikking wordt gesteld.

De zinsnede «rechtens dan wel in feite» heeft tot doel om ook situaties waarin een onroerende zaak feitelijk, dus bijvoorbeeld zonder een juridisch contract, aan een ander ter beschikking is gesteld onder de definitie van beleggingsvermogen te brengen. Voorbeelden van vergelijkbare bepalingen zijn artikel 3.92 Wet IB 2001 en artikel 10a Wet Vpb 1969.

Voor de vraag of sprake is van een ter beschikking gestelde onroerende zaak wordt een dubbele toets gehanteerd. Er is sprake van een aan een ander ter beschikking gestelde onroerende zaak als deze op het moment van schenking of vererving daadwerkelijk ter beschikking is gesteld aan een ander, maar ook wanneer deze is bestemd om ter beschikking te worden gesteld aan een ander. De term «bestemd om» komt vaker voor in fiscale wetgeving en houdt een oogmerktoets van de belastingplichtige in. Deze term komt in vergelijkbare bewoordingen bijvoorbeeld voor in artikel 3.45, tweede lid, Wet IB 2001 en in de artikelen 12a, vierde lid, en 20a, achtste lid, Wet Vpb 1969. Met alleen een oogmerktoets zou er nog steeds discussie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst kunnen zijn over de aard van het verwachte gebruik tijdens de komende jaren, bijvoorbeeld bij verhuur in afwachting van herontwikkeling. Om zoveel mogelijk discussie en eventueel ontgaan van de maatregel te voorkomen, wordt naast de oogmerktoets het feitelijke gebruik op het moment van verkrijging door schenking of vererving getoetst. Deze dubbele toets leidt ertoe dat de oogmerktoets alleen relevant is indien geen sprake is van terbeschikkingstelling op het moment van verkrijging.

Bij «ter beschikking stellen» kan worden gedacht aan verhuur, bruikleen, verpachting, lease en ruil, ongeacht of er een vergoeding tegenover staat. De voorgestelde maatregel geldt ongeacht de rechtsvorm van de degene die de onroerende zaak ter beschikking stelt en ongeacht of de onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld aan een lichaam of aan een natuurlijk persoon. Daarbij kan het ook gaan om de terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, of gedeelten daarvan, door een lichaam aan bijvoorbeeld de (directeur) aandeelhouder of een (andere) werknemer. Net zoals in de toenmalige Wet investeringsrekening wordt in het onderhavige voorstel met het «ter beschikking stellen van een onroerende zaak» niet de situatie bedoeld waarin sprake is van een normale zakelijke exploitatie in de dienstensector, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl een relatie tussen de eigenaar/exploitant en de gebruiker(s), afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt.⁶³ Te denken valt hierbij aan hotels, cafés, restaurants, tennishallen, bowlingbanen, squashbanen en dergelijke. Dit kan anders zijn als geen sprake is van min of meer kortstondigheid, bijvoorbeeld bij langdurige verhuur van een hotelkamer of van een vakantiehuis op een vakantiepark.

Het voorgestelde artikel 35c, achtste lid, SW 1956 bepaalt wie niet als «een ander» wordt aangemerkt. Het voorgestelde artikel 35c, achtste lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 bepaalt dat er geen sprake is van een terbeschikkingstelling aan een ander als bedoeld in het voorgestelde zevende lid, onderdeel a, van dat artikel als de onroerende zaak ter beschikking wordt

⁶³ Deze wetstoepassing van «ter beschikking stellen van een onroerende zaak» bij de Wet investeringsrekening is toegelicht in Kamerstukken II 1978/79, 15300, hoofdstukken IXB en XII, nr. 21, p. 28.

gesteld aan een samenwerkingsverband, zoals een maatschap of een vennootschap onder firma, waarin de schenker of erflater van de onroerende zaak participeert als ondernemer voor de inkomstenbelasting of als medegerechtigde als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Op grond van het voorgestelde artikel 35c, achtste lid, aanhef en onderdeel b, SW 1956 wordt een lichaam waarin de erflater of schenker ten tijde van het overlijden of schenken een direct aanmerkelijk belang of een kwalificerend indirect belang heeft, voor de toepassing van het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, onderdeel a, SW 1956 niet als een ander aangemerkt.

Als geen sprake is van een terbeschikkingstelling aan een ander, is het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, onderdeel a, SW 1956 niet van toepassing op de terbeschikkingstelling van de betreffende onroerende zaak. Dan moet op basis van de huidige regels worden beoordeeld of de onroerende zaak voor de toepassing van de BOR ondernemingsvermogen is.

Of sprake is van een ab wordt getoetst aan dezelfde criteria als de criteria die in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 zijn opgenomen. Van belang is dus of sprake is van een ab als bedoeld in afdeling 4.3 Wet IB 2001, met uitzondering van artikel 4.10 van die wet (de zogenoemde meetrekregeling).

Er is sprake van een kwalificerend indirect belang als dit belang een indirect belang als bedoeld in artikel 35c, vijfde lid, onderdeel a, SW 1956 is (een indirect aanmerkelijk belang) of als het indirecte belang voldoet aan alle voorwaarden van artikel 35c, vijfde lid, onderdeel b, aanhef en subonderdelen 1° tot en met 3°, SW 1956 (een kwalificerend verwaterd belang).

In het voorgestelde artikel 35c, negende lid, SW 1956 is een uitzondering opgenomen op de hoofdregel voor de BOR dat aan anderen ter beschikking gestelde onroerende zaken per definitie moeten worden gerekend tot het beleggingsvermogen. De uitzondering is van toepassing als los land ter beschikking wordt gesteld op grond van een pachtovereenkomst die voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 7:396, eerste tot en met derde lid, BW. Het gaat hierbij om pachtovereenkomsten betreffende los land die zijn aangegaan voor teelten waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is. Genoemd artikel 7:396, eerste tot en met derde lid, stelt onder andere voorwaarden aan de duur en registratie van deze pachtovereenkomsten. Met de keuze voor de aansluiting bij deze strikte voorwaarden wordt de uitzondering op de in het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, SW 1956 opgenomen maatregel beperkt tot hetgeen in het kader van vruchtwisseling strikt noodzakelijk is.

Enkele voorbeelden kunnen de werking van de maatregel «aan anderen ter beschikking gestelde onroerende zaken» verduidelijken.

Voorbeeld 2

Een erflater of schenker met een IB-onderneming is een van de vennoten van een vennootschap onder firma. De schenker of erflater stelt een buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaak ter beschikking aan de vennootschap onder firma. Hierdoor is de onroerende zaak ter beschikking gesteld voor het deel waarvoor anderen dan de schenker of erflater gerechtigd zijn tot de winsten en verliezen uit de vennootschap onder firma. Ingevolge het voorgestelde artikel 35c, achtste lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 worden de andere vennoten echter niet als anderen beschouwd. Het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, SW 1956 vindt daarom geen toepassing. Er moet dus aan de hand van de huidige regels beoordeeld worden of de onroerende zaak voor de toepassing van de BOR ondernemingsvermogen is.

Voorbeeld 3

Een erflater of schenker van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 heeft 100% van de aandelen in een houdstervenootschap (holding) die 100% van de aandelen heeft in een werkmaatschappij. De onroerende zaak is in bezit van de holding en wordt ter beschikking gesteld aan de werkmaatschappij die een materiële onderneming drijft, waaraan de onroerende zaak dienstbaar is. Ingevolge het voorgestelde artikel 35c, achtste lid, aanhef en onderdeel b, SW 1956 wordt de werkmaatschappij niet als een ander aangemerkt. Het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, SW 1956 vindt daarom geen toepassing. Er moet dus aan de hand van de huidige regels beoordeeld worden of de onroerende zaak voor de toepassing van de BOR ondernemingsvermogen is.

Voorbeeld 4

Een erflater of schenker van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 heeft 100% van de aandelen in een holding die 100% van de aandelen heeft in twee werkvennootschappen (bv1 en bv2). De onroerende zaken zitten in bv1. Bv1 verhuurt één onroerende zaak aan bv2 en de overige onroerende zaken aan derden. Bv2 drijft een materiële onderneming waaraan de door bv1 verhuurde onroerende zaak dienstbaar is. Bv2 stelt deze onroerende zaak niet ter beschikking aan een ander. Ingevolge het voorgestelde artikel 35c, achtste lid, aanhef en onderdeel b, SW 1956 wordt bv2 in dit geval niet aangemerkt als een ander. Dat betekent dat aan de hand van de huidige regels beoordeeld moet worden of deze onroerende zaak voor de toepassing van de BOR ondernemingsvermogen is. De andere onroerende zaken worden ter beschikking gesteld aan een ander. Het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 is daarop van toepassing, waardoor deze onroerende zaken kwalificeren als beleggingsvermogen.

Voorbeeld 5

Een erflater of schenker van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 heeft 100% van de aandelen in een holding die 100% van de aandelen heeft in een werkvennootschap (bv1) en een 2%-belang in bv2 die een materiële onderneming drijft, waarbij onroerende zaken van bv1 zijn gehuurd. De erflater of schenker, bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956, heeft een indirect belang van minder dan 5% in bv2 (dus geen indirect aanmerkelijk belang), waardoor bv2 wordt aangemerkt als een ander. Daarom is sprake van een terbeschikkingstelling als bedoeld in het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 en worden de onroerende zaken als beleggingsvermogen aangemerkt.

Voorbeeld 6

Een erflater of schenker van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 heeft 100% van de aandelen in een holding die 100% van de aandelen heeft in twee werkvennootschappen (bv1 en bv2). Bv 1 verhuurt een onroerende zaak aan bv 2, die deze onroerende zaak weer doorverhuurt aan een derde. De onroerende zaak wordt dus rechtens dan wel in feite, direct dan wel indirect (in dit geval indirect), ter beschikking gesteld aan een ander, waardoor deze situatie onder het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 valt en de onroerende zaak dus beleggingsvermogen vormt.

Voorbeeld 7

Een erflater of schenker van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 heeft een direct belang (dus zonder tussenkomst van een holding) van 100% in een vastgoedmaatschappij (bv1) en een direct belang van 100% in een werkmaatschappij (bv2). Bv 1 verhuurt een onroerende zaak aan bv 2. Bv2 drijft een materiële onderneming waaraan de door bv1 verhuurde onroerende zaak dienstbaar is. Bv2 wordt hier niet als een ander aangemerkt, dus het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, SW 1956 is niet van toepassing. Nu moet beoordeeld worden of bv2 een materiële onderneming drijft en zo ja, of sprake is van ondernemingsvermogen.

Voorbeeld 8

Een erflater of schenker van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 heeft 100% van de aandelen in een werkmaatschappij (bv). De bv bezit een loods met een waarde in het economische verkeer van € 500.000. De helft van de loods (waarde in het economische verkeer € 250.000) wordt 100% van de tijd gebruikt voor de eigen onderneming. De andere helft wordt voor 40% van de tijd gebruikt voor de eigen onderneming en voor 60% van de tijd ter beschikking gesteld aan een ander. Er is sprake van een terbeschikkingstelling van een gedeelte van een onroerende zaak voor een gedeelte van de tijd. Op grond van het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 wordt 60% van € 250.000 = € 150.000 aangemerkt als beleggingsvermogen. Voor de overige € 350.000 aan waarde moet aan de hand van de huidige regels worden beoordeeld of voor de toepassing van de BOR sprake is van ondernemingsvermogen.

Voorbeeld 9

Een hotel verleent toeristen tegen betaling de gelegenheid gebruik te maken van een hotelkamer. Omdat hierbij sprake is van een normale zakelijke exploitatie in de dienstensector, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl een relatie tussen de eigenaar/exploitant en de gebruikers, afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt, valt deze dienst niet onder het ter beschikking stellen van een onroerende zaak, bedoeld in het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, onderdeel a, SW 1956. Dat betekent dat aan de hand van de huidige regels beoordeeld moet worden of de hotelkamer voor de toepassing van de BOR ondernemingsvermogen is.

Voorbeeld 10

Een erflater of schenker met een IB-onderneming verpacht landbouwgrond aan een ander. Er is geen sprake van teelt waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is. Er is sprake van een onroerende zaak die aan een ander ter beschikking wordt gesteld, waardoor deze onder het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel a, SW 1956 valt en dus voor de BOR beleggingsvermogen vormt.

Voorbeeld 11

Een erflater of schenker met een IB-onderneming verpacht landbouwgrond vanwege vruchtwisseling aan een ander. Er is sprake van teeltpacht op grond van artikel 7:396, eerste tot en met derde lid, BW. Deze verpachte grond wordt weliswaar ter beschikking gesteld aan een ander, maar de uitzondering in het voorgestelde artikel 35c, negende lid, SW 1956 is van toepassing. Dat betekent dat aan de hand van de huidige regels beoordeeld moet

worden of deze grond voor de toepassing van de BOR ondernemingsvermogen is.

Ten behoeve van de consistentie in artikel 35c SW 1956 wordt voorgesteld in artikel 35c, zesde lid, SW 1956 «vermogen van de onderneming» te wijzigen in «ondernemingsvermogen». Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel V, onderdeel A (artikel 35b van de Successiewet 1956)

Bij verkrijging van ondernemingsvermogen in het kader van een bedrijfsopvolging kan, onder voorwaarden, een beroep worden gedaan op de BOR. Artikel 35b, vijfde lid, SW 1956 regelt wanneer sprake is van een bedrijfsopvolging. Voorgesteld wordt om aan genoemd vijfde lid de voorwaarde toe te voegen dat, indien sprake is van schenking, de verkrijger minimaal 21 jaar moet zijn op het tijdstip van de verkrijging. Zodoende kan de BOR bij schenking niet worden toegepast als de verkrijger jonger dan 21 jaar is. Deze voorwaarde wordt niet gesteld bij bedrijfsopvolging in geval van overlijden.

Met de voorgestelde wijzigingen in artikel 35b, eerste lid, SW 1956 worden met ingang van 1 januari 2025, naast een redactionele verbetering, twee aanpassingen aangebracht in de hoogte van de zogenoemde vrijstelling goingconcernwaarde in de BOR.

De eerste aanpassing betreft het verhogen van het bedrag waarvoor een vrijstelling goingconcernwaarde van 100% geldt. Dit bedrag wordt op grond van dit wetsvoorstel verhoogd van € 1.205.781 (bedrag 2023) naar € 1.500.000 (bedrag 2025). In de inwerkingtredingsbepaling (artikel VI) is opgenomen dat de verhoging naar € 1.500.000 plaatsvindt nadat indexatie van het voor 2024 geldende bedrag bij het begin van het kalenderjaar 2025 is toegepast. Zodoende heeft indexatie geen invloed op het voor het jaar 2025 beoogde bedrag.

De tweede aanpassing betreft een verlaging van het vrijstellingspercentage van de vrijstelling goingconcernwaarde boven € 1.500.000 (bedrag 2025). Voorgesteld wordt dit percentage te verlagen van 83% naar 70%.

Voorbeeld 12

Een ouder heeft een eenmanszaak met een goingconcernwaarde van € 1,6 miljoen. De liquidatiewaarde van de onderneming is € 2 miljoen. De ouder schenkt de onderneming in 2025 aan een kind. Dit leidt tot een verkrijging van € 2 miljoen. Op grond van de zogenoemde waarderingsfaciliteit⁶⁴ is het positieve verschil tussen de liquidatiewaarde en de goingconcernwaarde van € 0,4 miljoen vrijgesteld. De voorgestelde vrijstelling goingconcernwaarde bedraagt 100% van € 1,5 miljoen (2025) plus 70% van € 0,1 miljoen. De som van de vrijstelling goingconcernwaarde bedraagt dus € 1.570.000. Over het meerdere van € 30.000 is het kind schenkbelasting verschuldigd. In 2023 zou het kind recht hebben op een vrijstelling goingconcernwaarde van 100% over € 1.205.871 en van 83% over het restant van € 394.129, met als gevolg dat het kind over € 67.001 schenkbelasting verschuldigd zou zijn.

⁶⁴ Artikel 35b, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, SW 1956.

Voorbeeld 13

Een ouder heeft een eenmanszaak met een goingconcernwaarde van € 3 miljoen. Er is geen sprake van een hogere liquidatiewaarde. De ouder schenkt de onderneming in 2025 aan een kind. Dit leidt tot een verkrijging van € 3 miljoen. De voorgestelde vrijstelling goingconcernwaarde bedraagt 100% van € 1,5 miljoen (2025) plus 70% van € 1,5 miljoen. De som van de vrijstelling goingconcernwaarde bedraagt dus € 2.550.000. Over het meerdere van € 450.000 is het kind schenkbelasting verschuldigd. In 2023 zou het kind recht hebben op een vrijstelling goingconcernwaarde van 100% over € 1.205.871 en van 83% over het restant van € 1.794.129, met als gevolg dat het kind over € 305.001 schenkbelasting verschuldigd zou zijn.

Artikel V, onderdelen B en C (artikelen 35c en 35d van de Successiewet 1956)

Met de voorgestelde aanpassingen in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 vervalt de zogenoemde doelmatigheidsmarge in de BOR met ingang van 1 januari 2025. Voorts wordt voorgesteld de in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 opgenomen verwijzing naar eerstgenoemd onderdeel c aan te passen. Eveneens wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2025 een zinsnede in artikel 35d, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 te laten vervallen. Deze zinsnede is niet meer van belang als de doelmatigheidsmarge vervalt.

Daarnaast wordt voorgesteld om aan het in artikel IV voorgestelde artikel 35c, zevende lid, SW 1956 met ingang van 1 januari 2025 een onderdeel c toe te voegen.

Het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, aanhef en onderdeel c, SW 1956 regelt dat bepaalde bedrijfsmiddelen die niet nagenoeg uitsluitend zijn bestemd om voor bedrijfsdoeleinden te gebruiken, niet langer volledig kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de BOR, waardoor een deel van de waarde in het economische verkeer van die bedrijfsmiddelen wordt aangemerkt als beleggingsvermogen.

Bij het bepalen van het bestemde gebruik voor bedrijfsdoeleinden gaat het enkel om het bestemde gebruik voor bedrijfsdoeleinden van:

- de onderneming die wordt overgedragen;
- de onderneming waarop de medegerechtigheid die wordt overgedragen betrekking heeft;
- de onderneming die gedreven wordt door het lichaam waarop het aanmerkelijk belang dat wordt overgedragen betrekking heeft;
- de onderneming waarop de medegerechtigdheid betrekking heeft die wordt gehouden door het lichaam waarop het aanmerkelijk belang dat wordt overgedragen betrekking heeft; of
- de werkzaamheid waartoe de onroerende zaken die worden overdragen behoren.

Voor een nadere artikelsgewijze toelichting op deze maatregel wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel II, onderdeel A.

In verband met de voorgestelde toevoeging van een onderdeel c aan artikel 35c, zevende lid, SW 1956 wordt voorgesteld in het in artikel IV van dit wetvoorstel voorgestelde artikel 35c, negende lid, SW 1956 een verwijzing naar dat zevende lid aan te passen. Met deze aanpassing wordt voorkomen dat het voorgestelde artikel 35c, negende lid, SW 1956 ook van toepassing wordt op het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, onderdeel c, SW 1956.

Artikel VI (artikel 35a van de Successiewet 1956)

Voorgesteld wordt om in het voorgestelde artikel 35b, zevende lid, onderdeel c, SW 1956 voorgestelde grensbedrag van € 100.000 (bedrag 2025) jaarlijks een inflatiecorrectie toe te passen. Dit wordt bereikt door de met ingang van 1 januari 2026 voorgestelde toevoeging van een verwijzing naar artikel 35c SW 1956 aan de opsomming in artikel 35a SW 1956. Daardoor vindt de eerste indexatie van dit bedrag plaats op 1 januari 2026. Op grond van het in artikel 35a SW 1956 van overeenkomstige toepassing verklaarde artikel 10.1, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 wordt de nodig geachte afronding toegepast bij indexatie. Gezien de omvang van het bedrag, zal het geïndexeerde bedrag rekenkundig worden afgerond op veelvouden van € 1.000. Bij de vaststelling van het te indexeren bedrag, zal telkens worden uitgegaan van het niet-afgeronde bedrag.

Voorts wordt ten behoeve van de consistentie voorgesteld in artikel 35b, eerste lid, SW 1956 enkel te verwijzen naar artikelen en niet tevens naar leden of (sub)onderdelen. Hiermee wordt voorgesteld dezelfde systematiek te hanteren als in artikel 10.1 Wet IB 2001. In dat artikel wordt niet verwezen naar leden of (sub)onderdelen als dat niet nodig is. Voor de in artikel 35b, eerste lid, SW 1956 vermelde artikelen is verwijzing naar leden of (sub)onderdelen niet nodig, omdat alle in die artikelen vermelde bedragen geïndexeerd worden.

Artikel VII (inwerkingtredingsbepaling)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor bepalingen waarin in een inwerkingtreding met ingang van een latere datum of in een afwijkende volgorde is voorzien, wordt dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij