

Belastingadvies 2023/19.5

## De DGA en de BOR in de Successiewet

R.T.A. Pak LL.M. (Belastingdienst/team ZVP, op persoonlijke titel geschreven), datum 20-09-2023

Datum	20-09-2023
Auteur	R.T.A. Pak LL.M. (Belastingdienst/team ZVP, op persoonlijke titel geschreven)
JCDI	JCDI:ADS714182:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

### 1. Inleiding

Zoals bekend, bestaan voor de schenking of vererving van ondernemingsvermogen in de Successiewet ruime vrijstellingen op grond van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR). Dit geldt kortgezegd voor IB-ondernemingen, een medegerechtigdheid tot het vermogen van een onderneming (een commanditaire participatie in een CV), aanmerkelijk belang (AB) aandelen en ter beschikking gestelde onroerende zaken.

Bij een schenking of vererving is ondernemingsvermogen momenteel tot ruim € 1,2 mln. volledig vrijgesteld. Daarboven geldt een vrijstelling van 83%. Deze vrijstellingen zijn voorwaardelijk omdat de BOR alleen bedoeld is voor reële bedrijfsopvolgingen. Het financiële belang van de BOR is enorm. Samen met de verschuldigde AB-heffing (thans 26,9%) bedraagt de belastingheffing over beleggingsvermogen - tussen ouders en kinderen - ruim 40%, terwijl de verschuldigde heffing over ondernemingsvermogen 'slechts' circa 3% bedraagt.

Mede om die reden staat de BOR al jarenlang in de schijnwerpers en zijn vanaf 1 januari 2024 ook daadwerkelijk verschillende aanpassingen aangekondigd. In deze themabijdrage wordt specifiek stilgestaan bij één van de voorwaarden van de BOR, waar de afgelopen jaren veel over te doen is geweest: de bezitseis. En dan bezien vanuit de directeur-groootaandeelhouder (DGA). Hierna komen de relevante wetgeving, jurisprudentie, gepubliceerde standpunten van de Belastingdienst en de aangekondigde wetswijzigingen aan de orde.

### 2. Wettelijk kader van de bezitseis voor de erflater of schenker

De bezitseis van artikel 35d Successiewet valt uiteen in twee delen (dubbele bezitseis) en houdt in dat:

1. de erflater de AB-aandelen minimaal 1 jaar voorafgaand aan het overlijden in bezit moet hebben (directe bezitseis); en
2. de onderliggende (holding)vennootschap - direct of indirect na toerekening van de activiteiten van werkmaatschappijen als bedoeld in artikel 35c lid 5 Successiewet - in deze periode een materiële onderneming heeft gedreven (indirecte bezitseis/ondernemingseis).

De bezitseis is bedoeld om te voorkomen dat een erflater in het zicht van overlijden ondernemingsvermogen aankoopt, waarop de BOR kan worden toegepast (oneigenlijk gebruik). Bij een schenking van

ondernemingsvermogen geldt een langere bezitsperiode van minimaal 5 jaar.

In een aantal specifieke situaties wordt geacht aan de bezitseris te zijn voldaan, hoewel dit formeel niet het geval is. Dit is geregeld in artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting en speelt bijvoorbeeld bij een geruisloze inbreng van een onderneming in een BV, fusies en splitsingen. Onder voorwaarden mogen in zo'n geval de afzonderlijke bezitsperiodes - voor en na de structuurwijziging - samengeteld worden. Hierdoor staan een aantal herstructureringen voorafgaand aan een bedrijfsoverdracht niet aan toepassing van de BOR in de weg.

### 3. Toepassing van de bezitseris bij uitbreiding van een onderneming

Uiteraard zijn ondernemingen aan verandering onderhevig en zodoende komt het veelvuldig voor dat binnen de bezitsperiode sprake is van een uitbreiding of mutatie van het ondernemingsvermogen. Uit de jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis volgt dat geen afzonderlijke bezitseris geldt voor losse bedrijfsmiddelen, zoals een bedrijfspand of machine, die worden aangeschaft en tot het ondernemingsvermogen gaan behoren.<sup>[1]</sup>

In de praktijk is discussie over de vraag in hoeverre een afzonderlijke bezitseris geldt bij de uitbreiding van een onderneming. In de zogenoemde '29 mei-arresten' is dit aspect aan de orde gekomen. <sup>[2]</sup> De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de ondernemingseis moet worden toegepast op elke afzonderlijke *objectieve* onderneming die de vennootschap - waarvan de aandelen worden geschonken of vererven - drijft (direct of indirect na toerekening). Concreet betekent dit dat bij een overname middels een activa/passiva-transactie of de aankoop van een nieuwe deelneming (aandelentransactie):

- wel een nieuwe bezitstermijn gaat lopen indien en voor zover sprake is van een afzonderlijk te identificeren onderneming; en
- geen nieuwe bezitstermijn gaat lopen indien en voor zover het verworven ondernemingsvermogen onderdeel gaat uitmaken van dan wel opgaat in de reeds bestaande onderneming.

Hoewel dat wellicht op het eerste gezicht duidelijk lijkt, geven deze arresten nog geen antwoord op de vraag hoe de bezitseris uitwerkt indien een DGA zijn *subjectieve* gerechtigheid tot een onderneming uitbreidt. Denk hierbij aan de situatie dat het belang van een holding in de (actieve) werkmaatschappij stijgt van 49% naar 100%. Het antwoord hierop had door de Hoge Raad gegeven moeten worden in de zogenoemde 'Horen en Zien'-casus, waarbij een belang in hoorcentra via een juridische splitsing binnen de bezitstermijn werd uitgebreid.<sup>[3]</sup> Helaas is deze zaak doorverwezen naar Hof Arnhem-Leeuwarden voor nadere behandeling, zodat er op dit moment nog steeds ruimte is voor discussie.

De Kennisgroep Successiewet van de Belastingdienst interpreteert de casus in het 'Horen en Zien'-arrest zo dat er bij uitbreiding van de *subjectieve* gerechtigheid tot een onderneming voor dat gedeelte (51%) wel een nieuwe bezitstermijn aanvangt.<sup>[4]</sup> In een zeer recent gepubliceerde uitspraak oordeelt Rechtbank Gelderland echter - onder verwijzing naar de overwegingen van de Hoge Raad - dat dit niet het geval is.<sup>[5]</sup> Voor de praktijk is het dus wenselijk dat er ook op dit (laatste?) punt zo snel mogelijk duidelijkheid komt.

### 4. Toepassing van de bezitseris bij een tweetrapsmaking of tweetrapschenking

Een bepaling waar in het kader van *estate planning* veel gebruik van wordt gemaakt, is de zogenoemde tweetrapsmaking of -schenking. Via een tweetrapsmaking beschikt de erflater/schenker (insteller) twee keer over zijn nalatenschap/schenking. De insteller benoemt:

1. een verkrijger onder een ontbindende voorwaarde (de bezwaarde - eerste trap); en

2. één of meer opvolgende verkrijgers onder de opschortende voorwaarde (de verwachters - tweede trap) dat zij het moment van het eindigen van het recht van de bezwaarde overleven.

Indien het voorwaardelijke vermogen (mede) uit ondernemingsvermogen bestaat, is de vraag hoe de bezitser voor de BOR uitwerkt op het moment dat de verwachter het vermogen verkrijgt. Civielrechtelijk verkrijgt de verwachter namelijk van de insteller, maar die is na zijn overlijden geen AB-houder/ondernemer meer en kan hierdoor strikt genomen niet aan de bezitser voldoen. Naar aanleiding van een WOB-verzoek is op 23 juli 2018 intern beleid van de Kennisgroep van de Belastingdienst gepubliceerd, waaruit volgt hoe de inspecteurs hier in de praktijk mee omgaan:

“Wanneer ondernemingsvermogen vererft op grond van een tweetrapsmaking en de verwachters het vermogen van de bezwaarde verkrijgen, dient voor het bezitsvereiste aangesloten te worden bij het (tijdstip van) overlijden van de insteller (erflater). Voor het bepalen van de aard en omvang van de verkrijging dient aangesloten te worden bij het tijdstip van overlijden van de bezwaarde. Indien de insteller gedurende één jaar de door de verwachter geërfde onderneming heeft gedreven, is voldaan aan de vereisten van de BOR.” [6]

Er wordt dus teruggekeken naar de oorspronkelijke positie van de insteller, zodat de BOR ook bij de tweede trap van toepassing is ongeacht de bezitsperiode van de bezwaarde. Bij het overlijden van de bezwaarde moet wel nog steeds de(zelfde) onderneming worden gedreven. Uit artikel 21 lid 4 Successiewet volgt namelijk dat voor *de aard en omvang* van de verkrijging het moment van overlijden van de bezwaarde beslissend is.

Uit een dit jaar gepubliceerde brief van de Staatssecretaris van Financiën volgt dat dit beleid ten aanzien van de bezitser (logischerwijs) ook bij tweetraps-schenken wordt toegepast.[7] Uit het beleid volgt niet hoe wordt omgegaan met situaties waarin de nalatenschap/schenking oorspronkelijk uit beleggingsvermogen bestaat en de bezwaarde deze middelen aanwendt om zelf een onderneming te starten. Er is dan civielrechtelijk sprake van zaaksvervanging, zodat de onderneming tot het voorwaardelijk vermogen gaat behoren. Gelet op de ratio van de BOR zou het redelijk zijn om in zo'n geval de bezitser wél vanuit de bezwaarde te bezien.

## 5. Toekomstige wetswijzigingen ten aanzien van de bezitser

In de Voorjaarsnota 2023 heeft de Staatssecretaris van Financiën op verschillende punten aanpassingen van de BOR voorgesteld,[8] die in de brief van 29 juni jongstleden nader zijn toegelicht samen met de uitkomsten van het vervolgonderzoek naar de BOR.[9] Uit de daaropvolgende aankondigingsbrief van 31 augustus wordt duidelijk dat het Wetsvoorstel ‘wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024’ *in principe* onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan 2024 (zie voor de maatregelen uitgebreider V-N 2023/44.8-10).[10] Hierin gaat het voor wat betreft de bezitser om de volgende maatregelen.

<i>Maatregel</i>	<i>Datum invoering</i>	<i>Pakket</i>
Versoepelen bezitser	1 januari 2026	BP 2025
Aanpak rollatorinvesteringen	1 januari 2026	BP 2025
Aanpak dubbel-BOR	1 januari 2026	BP 2025

Concrete invulling van de maatregelen door het kabinet is nog niet (volledig) bekend, maar genoemde brieven bevatten wel de volgende denkrichtingen:

- Uitgangspunt is om - meer dan nu het geval is - aan te sluiten bij de gerechtigdheid van de erflater/schenker tot de onderneming. Bij wijzigingen in de structuur van de onderneming (bijvoorbeeld bij verhangingen en splitsingen/fusies, waarbij de gerechtigdheid/het belang van de aandeelhouder tot de onderneming materieel gezien niet wijzigt) moet de bezitser niet langer een belemmering vormen.

- Het voornemen bestaat om de bezitstermijn van 5 jaar (bij schenking) te verkorten, tenzij sprake is van zogenoemde 'rollatorinvesteringen' of 'dubbel-BOR-situaties'.
- Bij rollatorinvesteringen vormen vermogenden (vaak op hogere leeftijd) hun beleggingsvermogen bewust zodanig om dat dit gaat kwalificeren als ondernemingsvermogen. Hierbij wordt gedacht aan het (stapsgewijs) verlengen van de bezitstermijn voor een erflater/schenker die de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt.
- Bij een dubbel-BOR-situatie schenken ouders hun onderneming met toepassing van de BOR aan een kind om deze na de voortzettingstermijn van 5 jaar terug te kopen en vervolgens na een (nieuwe) bezitsperiode van 5 jaar opnieuw te schenken met toepassing van de BOR. Om dit te voorkomen, wil het kabinet toepassing van de BOR uitsluiten voor zover de onderneming eerder in het bezit is geweest van de verkrijger.

Vanwege de demissionaire status van het kabinet is het (ten tijde van het schrijven van deze bijdrage) nog mogelijk dat de aanpassing van de BOR controversieel wordt verklaard en dus nog even op de plank blijft liggen. Maar dat ligt mijns inziens niet in de lijn der verwachting.

---

## Voetnoten

- [1] Zie o.a. Hof Den Haag 19 juli 2017, nr. 16/00373 en OFM 2017, [Kamerstukken II 2015/16, 7](#), p. 47-48.
- [2] HR 29 mei 2020, nr. 19/01680 en 19/00189, *BNB* 2021/1 en *BNB* 2021/2, *V-N* 2020/26.12 en 26.13.
- [3] HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:647, *V-N* 2023/19.6.
- [4] KG:063:2023:23 BOR, splitsing en invloed op bezitseis en voortzettingsvereiste. Zie ook: P.G.H. Albert, 'Geldt voor uitbreiding gerechtigdheid tot een objectieve onderneming een nieuwe bezitstermijn voor de BOR?', *WFR* 2023/172.
- [5] Rb. Gelderland 30 juni 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:4543.
- [6] Bijlage bij besluit van de Staatssecretaris van Financiën op Wob-verzoek bedrijfsopvolgingsregeling d.d. 23 juli 2018, nr. 2018-0000119906, p. 29, *V-N* 2018/59.11, casus 21.
- [7] Hardheidsclausule voor BOR-schenkelasting bij tweetrapsschenking d.d. 21 april 2023, *V-N* 2023/28.12.
- [8] Brief Minister van Financiën d.d. 28 april 2023, 2023-0000100407, *V-N* 2023/21.3.
- [9] Brief Staatssecretaris van Financiën d.d. 29 juni 2023, nr. 2023-0000145249, *V-N* 2023/32.11.
- [10] Brief Staatssecretaris van Financiën d.d. 31 augustus 2023, nr. 2023-0000195945.