

Bijlage: overzicht regelingen omtrent bedrijfsbeëindiging per 1 januari 2010

Onderstaand wordt een overzicht gegeven van de diverse regelingen omtrent bedrijfsbeëindiging in de Wet op de inkomstenbelasting 2001, de Succesiewet 1956, de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 en de Invorderingswet 1990.

Er is voor de winst uit onderneming en het inkomen uit aanmerkelijk belang onderscheid gemaakt tussen doorschuifregelingen en regelingen voor uitstel van betaling. De meeste doorschuifregelingen zijn in het overzicht in bijlage 5 bij de Miljoenennota opgenomen als belastinguitgave. Een aantal relevante doorschuifregelingen voor inkomen uit aanmerkelijk belang zijn echter niet opgenomen en zullen in de eerstvolgende Miljoenennota, in de desbetreffende bijlage, worden verantwoord. Bij regelingen voor uitstel van betaling is in geval van renteloos uitstel ook sprake van een belastinguitgave. Deze waren ten onrechte niet opgenomen in het overzicht van belastinguitgaven en zullen in de volgende Miljoenennota ook worden toegevoegd. Voor de volledigheid worden hierna zowel de relevante renteloze als rentedragende betalingsfaciliteiten beschreven.

Onder uitbreiding van de bestaande posten in bijlage 5 van de Miljoenennota leidt dit tot de volgende te verantwoorden bedragen in komende Miljoenennota.

1. Stakingsaftrek (IB-ondernemer)	14 mln.
2. Doorschuiven stakingswinst (IB-ondernemer)	185 mln.
3. Doorschuiven inkomen uit aanmerkelijk belang	90 mln.
4. Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in SW	185 mln.
5. Vrijstelling overdrachtsbelasting bedrijfsoverdracht in familiesfeer	18 mln.

1. De regelingen voor winst uit onderneming (de IB-ondernemer¹)

A. Doorschuifregelingen

De doorschuifregelingen voorzien in de mogelijkheid dat de heffing van inkomstenbelasting (IB) ter zake van bepaalde daadwerkelijke of fictieve vervreemdingen van (een deel van) de onderneming bij de ondernemer achterwege blijft. De belastingclaim wordt hierdoor doorgeschoven naar een later tijdstip bij dezelfde of een andere belastingplichtige. De doorschuifregelingen hebben betrekking op twee situaties: de situatie waarin de onderneming overgaat van de ene op de andere ondernemer (bedrijfsopvolging) en de situatie waarin dezelfde ondernemer activiteiten voorzet in een andere onderneming of een andere juridische vorm. Kern van de bedrijfsopvolgingsregelingen – hieronder opgenomen onder 1 en 2 – is dat de bedrijfsopvolger de fiscale boekwaarden overneemt van de stakende ondernemer. Daardoor wordt de inkomstenbelastingclaim op de stille en fiscale reserves en de goodwill doorgeschoven naar degene die de onderneming voorzet. Op die manier wordt voorkomen dat de overdracht van de onderneming wordt belemmerd in gevallen waarin het moment waarop belasting betaald moet worden niet gelijk opgaat met het moment waarop liquiditeiten beschikbaar komen.

¹ De ondernemer in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Hieronder volgt een overzicht van de in bijlage 5 van de Miljoenennota opgenomen doorschuifregelingen voor de winst uit onderneming (onder "doorschuiving stakingswinst").

1. Doorschuiven bij overlijden ondernemer (artikel 3.62 Wet IB 2001)

Deze doorschuifregeling voorkomt afrekening over de stakingswinst bij de overleden ondernemer en kan worden toegepast als de erfgenamen de onderneming rechtstreeks (mede) voortzetten (voldoende is dat een of enkelen dat doen).

2. Doorschuiven bij overdracht aan medeondernemers en werknemers (artikel 3.63 Wet IB 2001)

Deze doorschuifregeling kan worden toegepast als (een deel van) de onderneming wordt overgedragen aan een opvolger die gedurende 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht als medeondernemer of als werknemer bij de onderneming betrokken is geweest. Daarnaast dient de opvolger de onderneming voort te zetten.

3. Doorschuiven naar andere onderneming bij staking (artikel 3.64 Wet IB 2001)

Deze doorschuifregeling ziet op de situatie dat een ondernemer zijn onderneming staakt en de stakingswinst vervolgens binnen een bepaalde termijn in een andere bestaande of nieuwe onderneming herinvesteert. Bij tijdige herinvestering wordt de doorgeschoven stakingswinst afgeboekt op de bedrijfsmiddelen van de nieuwe onderneming, zodat afrekening achterwege blijft. Deze regeling bewerkstelligt dat ondernemers zonder fiscale belemmeringen een andere onderneming kunnen opstarten.

4. Doorschuiven bij inbreng in een NV of BV (artikel 3.65 Wet IB 2001)

Op grond van deze doorschuifregeling kan de omzetting van een bestaande onderneming in een door een BV gedreven onderneming fiscaal geruisloos plaatsvinden. De IB-claim (box 1) op de stille en fiscale reserves en de goodwill wordt dan doorgeschoven en omgezet in een gecombineerde Vpb- en IB-claim (box 2).

B. Uitstel van betaling

Bij toepassing van een regeling voor uitstel van betaling bij bedrijfsbeëindiging realiseert de stakende ondernemer stakingswinst en wordt voor de daarover verschuldigde inkomstenbelasting uitstel van betaling verleend.

1. Stakingswinst bij overlijden (artikel 25, lid 17, Invorderingswet 1990)

Als geen gebruik wordt gemaakt van de doorschuifregeling voor staking door overlijden, is renteloos uitstel van betaling mogelijk van de inkomstenbelasting over de overlijdenswinst voor de duur van tien jaar.

Overigens geldt voor de vaststelling van die overlijdenswinst voor zover het gaat om een tot het ondernemingsvermogen behorende woning (bijvoorbeeld woon-winkelpand) een bijzondere waarderingsregel.²

² Indien deze woning als hoofdverblijf blijft dienen van de personen die tot het huishouden van de overleden ondernemer behoorden, mag de waarde worden gesteld op 60% van de WOZ-waarde. Als de partner of een andere huisgenoot de onderneming of een gedeelte daarvan voortzet en de woning gaat tot zijn/haar

2. Stakingswinst bij overdracht tegen schuldigerkenning (artikel 25, lid 18 en 19, Invorderingswet 1990)

Bij geheel of gedeeltelijk schuldig blijven van de koopsom door de overnemer, kan de overdrager – nadat voldoende zekerheid is gesteld - voor de verschuldigde inkomstenbelasting renteloos uitstel van betaling krijgen voor de duur van de aflossingsperiode, maar maximaal tien jaar.

3. Stakingswinst bij leven ten aanzien van ondernemingswoning (artikel 25, lid 16, Invorderingswet 1990)

Als de ondernemer zijn hele onderneming staakt tijdens het leven en er is een tot het ondernemingsvermogen behorende woning die overgaat naar het privé-vermogen (eigen woning), kan - nadat voldoende zekerheid is gesteld - voor maximaal tien jaar rentedragend uitstel van betaling worden verkregen voor de inkomstenbelasting die is verschuldigd over de ten aanzien van de woning gerealiseerde stakingswinst.

C. Overige regelingen bij staking door de IB-ondernemer

Behalve de doorschuifregelingen en de uitstel van betalingsregelingen, zijn er nog enkele regelingen die de belastingheffing bij bedrijfsbeëindiging kunnen verzachten. Regelingen voor lijfrente en middeling zijn geen belastinguitgaven. De stakingsaftrek is een belastinguitgave.

1. Stakingsaftrek (artikel 3.79 Wet IB 2001)

Aftrekpost op de stakingswinst in het jaar dat de gehele onderneming wordt gestaakt. De stakingsaftrek bedraagt € 3 630, maar maximaal het bedrag van de stakingswinst en geldt per ondernemer voor het gehele leven.

2. Stakingsaftrek lijfrentepremie (artikel 3.129 Wet IB 2001)

De stakende ondernemer (of zijn erfgenamen) kan extra lijfrentepremies (oudedagslijfrente, nabestaandenlijfrente en tijdelijke oudedagslijfrente) ten laste van zijn winst brengen tot een gezamenlijk bedrag van de stakingswinst, maar tot niet meer dan een bepaald maximumbedrag (bijvoorbeeld afhankelijk van de leeftijd van de stakende ondernemer). De lijfrente kan ook worden bedongen bij de overnemer als tegenprestatie voor de overdracht van de onderneming, mits de overnemer niet de echtgenoot is.

3. Middeling (artikel 3.154 Wet IB 2001)

De mogelijke “piek” in de belastingheffing ten gevolge van staking kan worden verminderd door toepassing van de middelingsregeling.

ondernemingsvermogen behoren, wordt deze waarde (waartegen dus wordt afgerekend) ook opgenomen op de beginbalans van de partner of andere huisgenoot. Het gaat hier dus niet om een geruisloze doorschuiving maar om een voortzetting na afrekening (art. 3.58, tweede en derde lid, Wet IB 2001).

2. De regelingen voor inkomen uit aanmerkelijk belang³

A. Doorschuifregelingen

Bij het vervreemden van aanmerkelijkbelangaandelen (hierna: ab-aandelen) wordt de overdrachtprijs gesteld op het bedrag van de tegenprestatie, maar ten minste op de waarde in het economische verkeer. Het vervreemdingsvoordeel bestaat uit de overdrachtprijs minus de verkrijgingsprijs. Belastingheffing bij de vervreemder blijft achterwege als een doorschuifregeling wordt toegepast bij overdracht aan een binnenlands belastingplichtige en de aandelen geen deel uitmaken van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming of resultaat uit overige werkzaamheid. De aandelen blijven in een dergelijke situatie (al dan niet fictief) tot een aanmerkelijk belang (hierna: ab) behoren en de verkrijgingsprijs (en daarmee de belastingclaim) die niet in aanmerking is genomen bij de vervreemder, wordt doorgeschoven naar de verkrijger. Naast de in bijlage 5 van de Miljoenennota opgenomen doorschuifregelingen voor inkomen uit ab bij aandelenfusie, juridische fusie en juridische splitsing, worden ook de doorschuifregelingen bij overlijden en schenking kort beschreven. Deze laatste twee regelingen zullen ook in de eerstvolgende Miljoenennota worden verantwoord.

1. Doorschuiven bij overlijden (artikelen 4.17a, 4.17b, 4.39a en 4.39b Wet IB 2001)

De doorschuifregeling voor de overgang krachtens erfrecht kan worden toegepast indien en voor zover in de vennootschap een materiële onderneming wordt gedreven. De doorschuifregeling kan in een dergelijke situatie dus op een deel van de overgang van toepassing zijn.⁴ Een ab op grond van de meetregel is uitgezonderd voor toepassing van de doorschuifregeling.⁵ Voorts kan de doorschuifregeling bij de overdracht van preferente aandelen alleen worden toegepast indien deze zijn ontstaan als gevolg van een gefaseerde bedrijfsoverdracht.

Ingeval van meerdere erfgenamen is doorschuiven bij verdeling van de nalatenschap mogelijk mits de verdeling plaatsvindt binnen twee jaren na het overlijden.

2. Doorschuiven bij schenking (artikelen 4.17c en 4.39c Wet IB 2001)

Deze doorschuifregeling kan worden toegepast indien en voor zover in de vennootschap een materiële onderneming wordt gedreven en de verkrijger reeds gedurende 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de vervreemding in dienstbetrekking is van de vennootschap waarin hij een ab verkrijgt. De systematiek en voorwaarden komen verder overeen met de doorschuifregeling voor de overgang krachtens erfrecht, behoudens dat een eventuele tegenprestatie wel gevolgen kan hebben voor de doorschuifregeling bij schenking.⁶

³ Een aandeelhouder die - kort gezegd - al dan niet tezamen met zijn partner een belang van ten minste 5% heeft in een bv of nv, heeft een aanmerkelijk belang.

⁴ Het deel van de overdrachtprijs dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen van de vennootschap vormt een vervreemding waarbij de overdrachtprijs wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer die aan dat deel kan worden toegekend. Voor het bepalen van het vervreemdingsvoordeel mag de erflater de volledige verkrijgingsprijs van de overgedragen aandelen of winstbewijzen in aanmerking nemen, maar maximaal het bedrag van de door hem in aanmerking te nemen overdrachtprijs.

⁵ De meetregel zorgt er voor dat aandelen of winstbewijzen van familie in de rechte lijn van een "echte" ab-houder in de ab-regeling worden getrokken. Deze bepaling is in de wet opgenomen om misbruik te voorkomen.

⁶ Op de doorschuifregeling bij schenking kan ook een beroep worden gedaan in de situatie dat een tegenprestatie wordt ontvangen die lager is dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen. Voor

3. Aandelenfusie, juridische fusie en juridische splitsing (artikelen 4.41 en 4.42 Wet IB 2001)

Voor vervreemdingsvoordelen die worden geconstateerd in het kader van een aandelenfusie, een juridische splitsing of een juridische fusie kan onder voorwaarden doorschuiving plaatsvinden. Voor een eventueel ontvangen bijbetaling bestaat geen doorschuifmogelijkheid.

B. Uitstel van betaling bij vervreemden aanmerkelijkbelangaandelen

Bij toepassing van een regeling voor uitstel van betaling realiseert de vervreemder een voordeel uit ab en wordt voor de daarover verschuldigde inkomstenbelasting uitstel van betaling verleend.

1. Vervreemding ab-pakket tegen schuldigerkenning (artikel 25, negende lid, Invorderingswet 1990)

Voor de vervreemder van ab-aandelen geldt een (uitstel van) betalingsregeling als de koper de tegenprestatie schuldig blijft. De bezittingen van de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft, dienen niet in belangrijke mate onmiddellijk of middellijk te bestaan uit beleggingen. Het uitstel wordt, nadat voldoende zekerheid is gesteld, voor de duur van tien jaar renteloos verleend waarbij jaarlijks een tiende gedeelte van de belastingschuld afgelost wordt.

2. Indirecte vervreemding ab-pakket door houdstermaatschappij (artikel 25, elfde lid, Invorderingswet 1990)

Ingeval niet de ab-houder zelf, maar zijn houdstermaatschappij de aandelen in de werkmaatschappij overdraagt tegen een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer, wordt bij de ab-houder een dividenduitdeling geconstateerd. Voor de inkomstenbelasting die samenhangt met een dergelijke dividenduitdeling kan - nadat voldoende zekerheid is gesteld - renteloos uitstel van betaling worden verleend waarbij jaarlijks een tiende gedeelte van de belastingschuld afgelost wordt.

3. Vervreemding ab-pakket in buitenlandsituaties / overdracht krachtens schenking of vererving (artikel 25, achtste lid, Invorderingswet 1990)

Ingeval de verkrijger in het buitenland woont, kan de doorschuifregeling bij schenking of vererven van ab-aandelen niet worden toegepast. In dat geval wordt onder voorwaarden een conserverende aanslag opgelegd. Voor de conserverende aanslag kan op grond van artikel 25, achtste lid, IW 1990 renteloos uitstel van betaling worden verkregen. De conserverende aanslag wordt na ten hoogste tien jaar uitstel van betaling kwijtgescholden, tenzij zich een omstandigheid heeft voorgedaan die leidt tot invordering van de conserverende aanslag.

zover de tegenprestatie de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen in de vennootschap overtreft, kan de doorschuifregeling niet worden toegepast.

3. De regelingen in de Successiewet 1956

De bedrijfsopvolgingsregeling (artikelen 35b t/m 35f Successiewet 1956)

De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de Successiewet 1956 is per 1 januari 2010 ingrijpend gewijzigd. De BOR kent naar de huidige stand van zaken de volgende onderdelen:

- een voorwaardelijke vrijstelling van 100% van de waarde going concern van de verkregen objectieve onderneming tot € 1 000 000 en van 83% over het meerdere;
- een volledige vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern, indien een onderneming een hogere liquidatiewaarde heeft dan de waarde going concern (wat vooral voorkomt in de agrarische sector);
- een uitstel van betalingsregeling voor het belaste gedeelte van de verkrijging; hiervoor kan tien jaar rentedragend uitstel worden verkregen.

Zowel bij een vererving als bij een schenking van ondernemingsvermogen geldt de voorwaarde dat de voortzetter de onderneming ten minste 5 jaar voortzet. In het geval van een ab betekent dit dat de verkregen aandelen niet mogen worden vervreemd en het lichaam waarin het ab wordt gehouden niet mag ophouden een onderneming te drijven.

Tot het voor de BOR kwalificerend ondernemingsvermogen behoren een IB-onderneming (als bedoeld in artikel 3.2 Wet IB 2001) of een direct of indirect gehouden ab, mits het lichaam waarop dat ab betrekking heeft een materiële onderneming drijft. Indien tot een lichaam waarin een ab wordt gehouden tevens beleggingsvermogen behoort, komt dat ook in aanmerking voor de BOR tot maximaal 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen dat in dat lichaam wordt aangehouden. Een ab (direct of indirect) mag onder voorwaarden verwateren tot 0,5% van de aandelen in een vennootschap.

4. Wet op belastingen van rechtsverkeer

Vrijstelling overdracht aan volgende generatie (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR)

De verkrijging door één of meer bepaalde familieleden⁷ van een ondernemer van onroerende zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan de overgedragen onderneming is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De onderneming moet, wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger(s) worden voortgezet. De toevoeging 'voor wat de bedrijfsvoering betreft' impliceert dat de vrijstelling geldt als de ondernemer het bedrijf geheel staakt en het familielid het bedrijf geheel voortzet, maar niet al de tot de onderneming behorende onroerende zaken in eigendom overgaan. Het is derhalve niet noodzakelijk dat de verkrijger alle zaken die aan de onderneming dienstbaar zijn in eigendom overneemt.

⁷ Hieronder vallen onder meer de kinderen en pleegkinderen, kleinkinderen, (half)broers, (half)zusters of hun echtgenoten.