

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. 6**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 18 oktober 2023

<b>Inhoudsopgave</b>	<b>blz.</b>
I. ALGEMEEN	1
1.1. Inleiding	1
1.2. Aan derden verhuurde onroerende zaken kwalificeren niet voor de BOR en DSR ab	10
1.3. Afschaffing doelmatigheidsmarge 5% beleggingsvermogen voor de BOR en de DSR ab	13
1.4. Keuzevermogen kwalificeert voor de BOR en de DSR ab voor zover in onderneming gebruikt	13
1.5. Afschaffing dienstbetrekkingseis DSR ab bij schenking	14
1.6. Invoering minimumleeftijd 21 jaar verkrijger schenking ab	14
1.7. Aanpassing vrijstelling goingconcernwaarde BOR	15
1.8. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie	20
1.9. Budgettaire aspecten	21
1.10. Grenseffecten	22
1.11. EU-aspecten	24
1.12. Doenvermogen	24
1.13. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	24
1.14. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst	24
1.15. Advies en consultatie	24

### **I. ALGEMEEN**

#### *1.1. Inleiding*

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, D66, de PVV, het CDA, de SP, de PvdA en GroenLinks, de ChristenUnie, de SGP, de BBB en het lid Omtzigt. Het verheugt het kabinet dat de leden van de fracties van de VVD en van het CDA de noodzaak van fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten onderschrijven en dat de leden van de fractie van het CDA zich

grotendeels kunnen vinden in de voorgestelde maatregelen om misbruik oneigenlijk gebruik aan te pakken en de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) beter en praktischer bruikbaar te maken. Voorts is het kabinet verheugd dat de versobering van de BOR op steun kan rekenen van de leden van de fracties van D66 en van GroenLinks en de PvdA, al geven deze fracties aan dat de versobering wat hun betreft wel verder had mogen gaan. Ook de leden van de fractie van de ChristenUnie onderschrijven de aanpak van fiscale constructies, zoals de «rollatorinvesteringen» en «dubbel-BOR». Wel hebben deze leden zorgen bij het wetsvoorstel. De leden van de fractie van de SGP begrijpen de wens van de regering om de BOR gericht en doelmatiger te maken, maar zijn kritisch op de voorgestelde maatregelen. De leden van de fractie van de BBB menen dat met dit voorstel onvoldoende recht wordt gedaan aan het belang van gezonde familiebedrijven voor een goed functionerende economie. Het kabinet hoopt door een goede beantwoording van de vragen van al deze fracties het draagvlak voor dit wetsvoorstel en de drie maatregelen voor de BOR en doorschuifregeling aanmerkelijk belang in de inkomstenbelasting (DSR ab) in het Belastingplanpakket 2025 verder te vergroten en twijfel en zorgen over bepaalde voorstellen weg te nemen.

De leden van de fractie van de PVV vragen naar het aantal familiebedrijven en naar de werknemersbanen, omzet en toegevoegde waarde van familiebedrijven voor de economie, waar mogelijk in absolute en in relatieve zin. De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA refereren aan de tekst uit de memorie van toelichting waarin staat dat familiebedrijven een toegevoegde economische waarde hebben waarmee een algemeen belang in het geding is. Deze leden vragen toe te lichten waarom de economische waarde in het geding is en waar de economische waarde van familiebedrijven ten opzichte van niet-familiebedrijven uit bestaat en dit te onderbouwen met cijfers. De woorden «in geding» zijn gebruikt om het belang van de BOR en de DSR ab voor familiebedrijven te benadrukken. Familiebedrijven hebben grote toegevoegde waarde, onder andere voor de economie. Dat blijkt uit cijfers van het CBS over familiebedrijven in 2020.<sup>1</sup> Hieruit blijkt dat er in 2020 ruim 285.000 familiebedrijven waren op een totaal van ongeveer ruim 1,85 miljoen bedrijven. Van deze familiebedrijven waren er ruim 218.000 als werkgever actief. Zij zorgden voor 2,63 miljoen werknemersbanen, waartoe ook de directeuren-grootaandeelhouders behoren<sup>2</sup>. Het aandeel van familiebedrijven in het totaal aan werknemersbanen was 31%. Familiebedrijven in het niet-financiële bedrijfsleven realiseerden in 2020 € 456 miljard omzet en € 115 miljard toegevoegde waarde. Dit was 28% van de omzet en 29% van de toegevoegde waarde in het niet-financiële bedrijfsleven.

De leden van de fractie van de PVV vragen of het klopt dat onder de huidige BOR 25% van de familiebedrijven niet beschikt over voldoende vrije financiële middelen om de verschuldigde erf- of schenkbelasting te betalen en hoeveel bedrijven dit betreft, in welke sectoren deze bedrijven werkzaam zijn, wat hun omvang is en hoeveel werknemers zij hebben. Waarschijnlijk refereren deze leden aan de analyse van het CPB in de evaluatie van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten over de financieringsbehoefte voor de erfbelasting zonder BOR. Het CPB concludeert dat wanneer rekening wordt gehouden met de vrije middelen in het nagelaten en eigen vermogen van de verkrijger, bijna een kwart van de erfgenamen zonder de BOR behoefte zou hebben aan een vorm van financiering om de erfbelasting te voldoen. Uit tabel 5.8 in de evaluatie valt op te maken

<sup>1</sup> <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/aanvullende-statistische-diensten/2022/familiebedrijven-in-nederland-2020/samenvatting>.

<sup>2</sup> <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/aanvullende-statistische-diensten/2022/familiebedrijven-in-nederland-2020/3-werknemers-en-hun-banen>.

dat in de sector «landbouw, bosbouw en visserij» de financieringsbehoefte bij het ontbreken van een BOR het grootst zou zijn.

De leden van de fractie van het CDA zouden graag nader inzicht krijgen in de concrete effecten van een aantal maatregelen in dit voorstel. De leden van de fractie van de PVV vragen in dit verband een inschatting te maken van de impact van de voorliggende versobering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en vragen concreet hoeveel familiebedrijven (in absolute en relatieve zin, welke sectoren, omvang en werkgelegenheid) door de voorgestelde aanpassingen in de BOR niet over voldoende vrije financiële middelen zullen beschikken om de verschuldigde erf- of schenkbelasting te betalen. Voorts vragen laatstgenoemde leden hoeveel familiebedrijven onder de nieuwe regelgeving middelen uit de onderneming zullen moeten onttrekken om de belasting te voldoen en hoeveel bedrijven hun activiteiten zullen moeten staken. De leden van de fractie van de SGP vragen of het kabinet de gevolgen voor familiebedrijven voldoende in kaart heeft gebracht. Tevens vragen deze leden hoe deze gevolgen zijn gewogen ten opzichte van de waarde en het belang van behoud van familiebedrijven voor onze economie.

Het kabinet verwacht dat de maatregelen bedrijven (klein, middelgroot of groot) niet raken in hun mogelijkheden een reële bedrijfsoverdracht te realiseren zonder dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt. Deze verwachting is gebaseerd op de volgende overwegingen. De aanpassingen in de BOR en DSR ab dienen ertoe deze bedrijfsopvolgingsfaciliteiten meer doelmatig en uitvoerbaar te maken en minder aantrekkelijk voor onbedoeld gebruik. Ook met de voorgestelde aanpassingen blijven de BOR en de DSR ab belangrijke en nuttige regelingen bij bedrijfsopvolging. Dit blijkt ook uit het budgettaire belang van deze regelingen.

Dit wetsvoorstel bevat zes maatregelen in de BOR en de DSR ab, namelijk:

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 aanmerkelijk belang (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%.

De impact van deze zes maatregelen op individuele ondernemingen is lastig in te schatten aangezien dit afhangt van de individuele situatie van die ondernemingen en van de verkrijger(s). Indien sprake is van onroerende zaken die als gevolg van maatregel 1 als beleggingsvermogen worden aangemerkt, kan dat in specifieke situaties een behoorlijke impact hebben. Maar er zullen veel ondernemingen zijn waarvoor maatregel 1 niet relevant is of de maatregel vooraf de nodige duidelijkheid biedt, waardoor een eventuele discussie met de Belastingdienst wordt voorkomen. Voor een IB-onderneming, bijvoorbeeld in de landbouw, kunnen de maatregelen 1 bij verhuur aan derden, 3 bij niet-zakelijk gebruik, 5 bij schenking voor de BOR en 6 relevant zijn, maar het is evengoed denkbaar dat deze maatregelen niet relevant zijn. Indien sprake is van een ab in een grote vennootschap met onroerende zaken die onder

maatregel 1 vallen, kostbare bedrijfsmiddelen die niet-zakelijk worden gebruikt en er ook (anderszins) beleggingsvermogen aanwezig is, zal het negatieve gevolg van deze maatregelen groter zijn dan wanneer daar geen sprake van is. Maar ook voor een ab in een (grote) vennootschap geldt dat het evengoed denkbaar is dat deze maatregelen, op maatregel 6 na, niet relevant zijn. Dit zal van geval tot geval sterk kunnen verschillen. In dit verband kan worden vermeld dat uit de evaluatie van de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen<sup>3</sup> blijkt dat het gemiddelde belastingvoordeel van de BOR over de periode 2010–2017 € 230.000 bij een schenking en € 185.000 bij een erfenis bedroeg (figuur 5.1 en 5.2 evaluatie). 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 2.200 keer per jaar gebruikt en heeft een budgettair belang van circa € 550 miljoen. Voorts verzoeken de leden van de fractie van de PVV het kabinet om nader te reflecteren of de beoogde budgettaire opbrengst van € 45 miljoen in 2024 en € 99 miljoen structureel van dit wetsvoorstel wel in verhouding staat tot de mogelijke (financiële) gevolgen voor de Nederlandse economie en de werkgelegenheid. Het kabinet heeft op basis van de evaluatie nagedacht over de mogelijkheden om de BOR en DSR ab te verbeteren en doelmatiger te maken. Na de evaluatie heeft daartoe vervolgonderzoek plaatsgevonden. De conclusie van het kabinet is dat de BOR en de DSR ab gecontinueerd moeten worden, maar wel aanpassing behoeven. Deze conclusie is het resultaat van uitgebreid politiek overleg om gevolg te geven aan de negatieve evaluatie op het punt van doelmatigheid van de regelingen door het CPB. Het kabinet is ervan overtuigd dat de voorgestelde aanpassingen leiden tot een beter werkbare en meer doelmatige BOR en DSR ab.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom er geen verscherpte eisen zijn opgenomen, zodat bedrijven geen onnodig gebruik maken van de BOR als zij voldoende financiële middelen hebben. Een dergelijke maatregel is op zich denkbaar, maar kent belangrijke nadelen. De hoogte van de schenk- en erfbelasting die een verkrijger moet betalen zou dan gaan afhangen van de hoogte van de beschikbare financiële middelen van het bedrijf en eventueel van het privévermogen van de bedrijfsopvolger. Immers, als er onvoldoende beschikbare financiële middelen zijn, wordt een groot deel van de verkrijging vrijgesteld van schenk- en erfbelasting, terwijl dit niet het geval zou zijn als er voldoende beschikbare financiële middelen zouden zijn. Los van dat dit allerlei vragen oproept met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel, gaat hier ook een prikkel van uit om te zorgen dat ten tijde van de overdracht weinig financiële middelen beschikbaar zijn om zodoende schenk- of erfbelasting te besparen. Constructies zijn dan te verwachten. Daarnaast is het niet zo eenvoudig om te bepalen wanneer sprake is van voldoende financiële middelen om in het kader van een bedrijfsopvolging over de verkregen onderneming de schenk- of erfbelasting te betalen. Hierbij moet ook bedacht worden dat de erf- en schenkbelasting verschuldigd is door de personen die de onderneming of de aandelen in een onderneming erven of geschonken krijgen, niet door de onderneming. Zo heeft het kabinet in de kabinetsreactie op de evaluatie kanttekeningen geplaatst bij het begrip «beschikbare financiële middelen» (zie bladzijde 6 van de kabinetsreactie).<sup>4</sup> Een goede afbakening is wel relevant om verscherpte eisen te definiëren. Uit een uitvoeringstoets moet vervolgens blijken of deze verscherpte eisen een aanpassing van de informatievoorziening vergen en wat deze voor de inzet van personele capaciteit zouden betekenen.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA vragen hoe het kabinet de conclusie uit de evaluatie weegt dat de BOR niet doelmatig is en in de meeste gevallen niet noodzakelijk is om de doelstelling te bereiken. Voorts vragen deze leden of overwogen is de doelstelling van BOR te bereiken via een andere doelmatigere regeling. Het kabinet neemt maatregelen om de doelmatigheid van de BOR te vergroten, maar kiest ervoor deze niet af te schaffen. Door de BOR wordt in veel gevallen voorkomen dat vermogen aan de onderneming onttrokken worden door de bedrijfsopvolger(s) om de schenk- en erfbelasting te kunnen voldoen. Daarnaast constateert het kabinet dat er onvoldoende politiek draagvlak is voor afschaffing van de BOR.

De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA stellen een aantal vragen over de knelpunten in de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en over de ondoelmatigheid van de BOR. Deze leden lezen dat het kabinet het «van belang acht dat knelpunten geadresseerd worden». Zij zijn benieuwd op welke knelpunten hier wordt bedoeld. Daarnaast refereren zij aan de opmerking van het kabinet dat aanpassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten noodzakelijk is vanwege knelpunten. Anderzijds zouden deze knelpunten niet worden aangepakt, omdat de daarop gerichte maatregelen volgens het kabinet «complex» zijn en meer tijd vragen «voor een gedegen uitwerking». Zij vragen wat dan de noodzaak is van het voorliggende wetsvoorstel. Deze leden vragen of het klopt dat het gaat om een generieke inperking van de BOR. Ook vragen zij of het kabinet erkent dat het probleem de BOR zelf is en niet de zogenaamde knelpunten. In het verlengde hiervan vragen zij of het kabinet het met hen eens is dat de ondoelmatigheid van de BOR het grootste knelpunt is, of de ondoelmatigheid met het wetsvoorstel wordt opgelost en hoe de bedoelde knelpunten zich budgettair verhouden tot het totale budgettaire beslag van de BOR en DSR ab. De bedoelde knelpunten zijn de knelpunten voor ondernemers en de Belastingdienst zoals opgenomen in bijlage D bij de evaluatie van de BOR en de DSR ab.<sup>5</sup> Naast het aanpakken van deze knelpunten heeft het kabinet het belang van het verminderen van de complexiteit van de regelingen geadresseerd. De noodzaak van dit wetsvoorstel is erin gelegen om zo snel mogelijk te beginnen met het verbeteren van de BOR en de DSR ab door knelpunten weg te nemen, oneigenlijk gebruik te beperken, de doelmatigheid te vergroten en de complexiteit te verminderen. Maatregel 1, op grond waarvan aan derden verhuurde onroerende zaken niet meer kwalificeren voor de BOR en de DSR ab, zorgt voor vereenvoudiging, minder oneigenlijk gebruik en een betere doelmatigheid. Maatregel 2, het afschaffen van de doelmatigheidsmarge, zorgt voor vereenvoudiging, rechtsgelijkheid en een betere doelmatigheid. Maatregel 3, de keuzevermogenmaatregel, zorgt voor minder oneigenlijk gebruik en een betere doelmatigheid en maakt de schenk- en erfbelasting eerlijker ten opzichte van anderen die niet-ondernemingsvermogen geschonken krijgen of erven. Maatregel 4, het vervallen van de dienstbetrekkingseis, maakt de DSR ab eenvoudiger en effectiever. Maatregel 5, de invoering van de minimumleeftijd, zorgt ervoor dat de BOR en de DSR ab beter gericht worden op reële bedrijfsopvolgingen en maakt deze regeling daarmee doelmatiger. Maatregel 6, de aanpassing van de vrijstelling, maakt de BOR doelmatiger. Deze maatregelen nemen knelpunten weg en betreffen geen generieke inperking van de BOR, al wordt de BOR door een aantal van deze maatregelen wel ingeperkt. In het Belastingplanpakket 2025 wil het kabinet – zoals aangekondigd in de brief van 29 juni 2023<sup>6</sup> – aanvullende maatregelen voorstellen die gericht zijn op het beperken van oneigenlijk gebruik, het

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570.

richten van de regelingen op reële bedrijfsopvolgingen en die vervolgens meer ruimte bieden door versoepeling van de bezits- en voortzettingseis en het verminderen van de complexiteit. Daarmee dragen die maatregelen eveneens bij aan de doelmatigheid van de BOR. Structureel gezien verminderen de maatregelen in dit wetsvoorstel het budgettaire belang van de BOR naar schatting met 19% en het budgettaire belang van de DSR ab met 14%. Het budgettaire belang van de BOR, exclusief de beleidsmaatregelen in dit wetsvoorstel, bedraagt in 2024 € 567 miljoen en het budgettaire belang van de DSR ab € 129 miljoen. Het budgettaire belang geldt voor het feitelijke gebruik en houdt geen rekening met gedragseffecten die bij het ramen van de budgettaire opbrengst van de maatregelen zijn meegenomen.

De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA vragen of het kabinet de opvatting deelt dat bij gedeeltelijke verkoop van een onderneming er niet per se sprake is van verlies van werkgelegenheid of van kennis en kunde. Voor het geval het kabinet deze mening deelt, vragen deze leden waarom het kabinet gedeeltelijke verkoop als problematisch beschouwd. Deze leden vragen daarbij toe te lichten waarom subsidiëring van het concentreren van specifiek vermogen bij een specifieke groep mensen noodzakelijk is. Het klopt dat bij verkoop van een deel van de onderneming niet per se sprake hoeft te zijn van gevolgen voor de continuïteit van bedrijven. Bij gedeeltelijke verkoop kan sprake zijn van (verdere) versplintering van eigendom. Dat kan negatieve gevolgen hebben voor de bedrijfsvoering. Daarnaast is het geen gegeven dat er een koper gevonden wordt voor het deel van de onderneming dat verkocht moet worden om de schenk- en erfbelasting te kunnen voldoen.

De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA vragen waarom de uitwerking van de beperking van de toegang tot de BOR tot reguliere aandelen met een minimaal belang van 5% meer tijd voor uitwerking vergt, terwijl in het wetsvoorstel van de leden Maatoug en Nijboer een soortgelijke maatregel is opgenomen. Na de kabinetsreactie op de evaluatie van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in december 2022 is een vervolgonderzoek verricht door een gezamenlijke werkgroep van beleid en uitvoering. De periode die beschikbaar was tussen de tussenconclusies van de werkgroep en het moment dat de wetgeving klaar moest zijn voor diverse toetsen was beperkt. In deze periode zijn zoveel mogelijk maatregelen uitgewerkt. Door de beperkte tijd was het niet mogelijk alle maatregelen uit te werken. Het voorstel uit het genoemde initiatiefwetsvoorstel kon niet een-op-een overgenomen worden. Zo gaat het kabinetsvoorstel ook gelden voor de DSR ab, terwijl genoemd initiatiefwetsvoorstel de DSR ab afschaft. Daarnaast kwamen er vraagstukken op die bij het initiatiefwetsvoorstel nog niet in beeld waren met betrekking tot bijvoorbeeld preferente aandelen die zijn uitgegeven in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging, de definitie van reguliere aandelen en hoe een en ander uitwerkt naar indirect gehouden belangen.

De leden van de fracties van het CDA en van de SGP hebben vragen over het opnemen van de drie laatste maatregelen in het Belastingplanpakket 2025. Laatstgenoemde leden vragen waarom er niet voor is gekozen om ook de aangekondigde versoepeling van de bezits- en voortzettingseis en het aanpakken van constructies in de BOR op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel. De leden van beide fracties vragen of het ook een mogelijkheid is dat de maatregelen voorgenomen voor Belastingplan 2025 eerder in een wetsvoorstel naar de Kamer kunnen komen, om eveneens in 2025 in werking te kunnen treden, zodat het gehele pakket gelijktijdig in werking gaat, per 2025 of 2026.

De voorstellen vloeien voort uit de voorjaarsbesluitvorming, zoals opgenomen in de Voorjaarsnota die 28 april 2023 door uw Kamer is

ontvangen.<sup>7</sup> In de brief van 29 juni 2023 zijn de voorstellen nader toegelicht.<sup>8</sup> Bij de uitwerking van de voorjaarsnotamaatregelen is gekozen om de meeste maatregelen mee te nemen in het Belastingplanpakket 2024 vanwege de budgettaire gevolgen en omdat inwerkingtreding op 1 januari 2025 voor een aantal maatregelen voor de Belastingdienst alleen haalbaar is als het wetsvoorstel vóór 1 januari 2024 wordt gepubliceerd in het Staatsblad. Voor de maatregel om aan derden verhuurde onroerende zaken wettelijk als beleggingsvermogen aan te merken, was reeds uitgegaan van inwerkingtreding per 1 januari 2024. De wetstechnische uitwerking van de drie laatste maatregelen 6, 7 en 8 is complex en vraagt om meer tijd voor een gedegen uitwerking. Daarom worden die maatregelen opgenomen in het Belastingplanpakket 2025 met als beoogde inwerkingtredingsdatum 1 januari 2026. Het opnemen van deze drie maatregelen in een eerder wetsvoorstel dan het Belastingplanpakket 2025 leidt niet tot een eerdere inwerkingtredingsdatum dan 1 januari 2026. Het kabinet begrijpt de wens van de leden van beide fracties voor eenzelfde inwerkingtredingsdatum van alle acht maatregelen ter verbetering van de BOR en DSR ab, maar dat zou erop neerkomen dat alle acht maatregelen pas op zijn vroegst per 1 januari 2026 in werking kunnen treden en dat vindt het kabinet gezien de met de maatregelen beoogde doelen onwenselijk. Daarnaast zou dat een budgettaire derving voor 2024 van € 45 miljoen betekenen.

De leden van de fracties van het CDA, de ChristenUnie, de SGP en de BBB hebben een aantal vragen naar aanleiding van de motie Stoffer/Inge van Dijk die vraagt te onderzoeken of en hoe de BOR meer gericht kan worden op familiebedrijven.<sup>9</sup> De leden van de fractie van de SGP vragen wanneer dit onderzoek naar de Tweede Kamer komt. De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven in welke richting het denken gaat over het betrekken van oudere familiebedrijven in de BOR waarbij de aandelen op basis van de statuten bij familieleden terecht komt, ook als dat ertoe leidt dat onder de verwateringsgrens uitgekomen wordt. De leden van de fractie van de SGP zijn voorstander van bijvoorbeeld een verhoging van de minimale omvang van het bezit in combinatie met een verruiming van de verwateringsregel en vragen of het kabinet deze opvatting deelt en hiervoor oplossingen gaat voorstellen of bereid is toe te zeggen hiervoor beleidsvarianten te verkennen en uit te werken en deze aan de Kamer voor te leggen, zodat ze in de formatieonderhandelingen of in besluitvorming daarna betrokken kunnen worden. In dit verband vragen de leden van de fractie van de ChristenUnie wat mogelijke oplossingsrichtingen voor deze problematiek zijn en of het kabinet heeft overwogen dit te implementeren en zo ja, waarom niet tot implementatie is overgegaan. Deze leden vragen of het een oplossing zou zijn om in artikel 35c, vijfde lid, onderdeel b, Successiewet 1956 de woorden «de erflater of schenker in dat andere lichaam indirect een belang hield van minder dan 5% doch ten minste 0,5% en» weg te halen. Daarbij vragen deze leden ook naar de voor- en nadelen van deze oplossing en de budgettaire effecten hiervan. De leden van de fractie van de BBB vragen naar de kabinetsreactie op het in juni 2023 namens enkele grote familiebedrijven ingediende plan om de BOR op een alternatieve wijze aan te passen. Deze leden zijn benieuwd of deze en andere overwegingen die zijn gepresenteerd in bovengenoemd plan voldoende zijn meegenomen in de besluitvorming aangezien indieners ook bepleiten dat een gezamenlijke grens van 25%, beleggingsvermogen beter zou weren dan de huidige voorgestelde maatregelen.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 164.

De vragen van genoemde fracties over het onderzoek kan ik als volgt beantwoorden. De toegang tot de BOR staat op grond van de huidige regelgeving kort gezegd open voor elke IB-ondernemer en ab-houder in een lichaam dat een onderneming drijft. Dat betekent ook dat het door bijvoorbeeld versnippering van aandelen bij zeer oude familiebedrijven kan voorkomen dat er niet langer sprake is van een zodanig belang dat sprake is van een ab of een indirect ab van ten minste 0,5% dat uitsluitend is verwaterd door vererving, schenking of huwelijksvermogensrecht (verwateringsregeling). Het onderhavige wetsvoorstel brengt hierin geen verandering, dit is nu al de situatie. Hiermee wil ik zeggen dat het gevraagde onderzoek dus eigenlijk losstaat van dit wetsvoorstel. Het onderzoek is wel relevant voor de aangekondigde maatregel om de toegang tot de BOR en DSR ab te beperken tot reguliere aandelen met een belang van ten minste 5% in het totale geplaatste kapitaal (maatregel 6).<sup>10</sup> Wel blijft de eerdergenoemde verwateringsregeling gelden voor de genoemde reguliere aandelen.<sup>11</sup> Deze aangekondigde maatregel wordt opgenomen in het Belastingplanpakket 2025 met als beoogde inwerking-tredingsdatum 1 januari 2026. In de Algemene Financiële Beschouwingen op 5 oktober 2023 heb ik over deze kwestie al kort van gedachten gewisseld met het lid Van Haga en aangegeven dat we hierop voor de behandeling van het Belastingplanpakket 2024 terugkomen in een uitgebreide brief. In die brief zal ik ook ingaan op het alternatieve plan van enkele grote familiebedrijven. Overigens zou de oplossing gesuggereerd door de leden van de fractie van de ChristenUnie niet werken, dit zou als consequentie hebben dat de verwateringsregeling vervalt en dat is – naar ik begrijp – niet de bedoeling van deze leden.

De leden van de fracties van de VVD, D66 en de SGP hebben een aantal vragen en opmerkingen ten aanzien van de bezits- en voortzettingseis in de BOR. De leden van de fractie van de VVD vragen of het klopt dat het kabinet bij het bepalen van de doeltreffendheid van wetgeving dient te beoordelen of het doel van de wetgever en de lasten voor belanghebbers in balans zijn en zo ja, of dit naar de opvatting van het kabinet het geval is bij de huidige regels ten aanzien van bezit en voortzetting bij de BOR. Het is de verantwoordelijkheid van het kabinet wijzigingsvoorstellen te doen na afweging van alle in het geding zijnde belangen. Dat is niet anders voor de bezits- en voortzettingseis. De afwegingen zullen in de toelichting op de wijzigingsvoorstellen voor de bezits- en voortzettingseis worden opgenomen. Voorts vragen deze leden toe te lichten welke beperkingen de bezit- en voortzettingstermijnen op dit moment opleveren, bijvoorbeeld op het gebied van herstructurering en samenwerking en in geval van het noodgedwongen staken van een onderneming of in het geval van een faillissement. Ook vragen deze leden of het kabinet hun opvatting deelt dat de bezits- en voortzettingseisen niet stroken met de economische werkelijkheid van ondernemers. De leden van de fractie van D66 vinden het belangrijk dat sommige regels van de BOR worden versoepeld, omdat bleek dat deze regels reële bedrijfsovernames uitsloten van toepassing van de BOR. De leden van de fractie van de SGP missen in dit wetsvoorstel belangrijke maatregelen die de BOR verbeteren, zoals versoepeling van de bezits- en voortzettingseis.

De bezits- en voortzettingseis met hun termijnen zijn er om oneigenlijk gebruik van de BOR te voorkomen. De BOR is immers niet bedoeld voor de koop van (aandelen in) een onderneming (direct) gevolgd door een schenking of vererving van die (aandelen in de) onderneming en

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570. Kamerstukken I 2022/23, 36 202, nr. Z.

<sup>11</sup> Daarnaast blijft de faciliteit ook gelden voor preferente aandelen die in het kader van een gefaseerde bedrijfsoverdracht zijn uitgegeven. Het begrip preferente aandelen wordt gedefinieerd.



eventueel verkoop van (aandelen in) de onderneming (direct) daarna. De BOR is bedoeld voor «reële bedrijfsopvolgingen». Daarmee wordt bedoeld de overdracht van een onderneming die enige tijd door de erflater of schenker werd gedreven aan zijn opvolger, waarbij deze onderneming door de opvolger als ondernemer wordt voortgezet. «Enige tijd» is in de wet ingevuld via de bezitseis van minimaal een jaar (bij vererving) of minimaal vijf jaar (bij schenken) voorafgaand aan de overdracht. De opvolger moet op grond van de voortzettingseis de verkregen onderneming vijf jaar voortzetten. De voorwaardelijke vrijstelling van de BOR wordt definitief als aan de voortzettingstermijn is voldaan. De bezits- en voortzettingseis gaan echter ook gepaard met beperkingen in de sfeer van bijvoorbeeld herstructurering. Hierop is gewezen in de evaluatie en de wetenschappelijke literatuur. Uit de evaluatie komt naar voren dat de toepassing van de bezits- en voortzettingseis complex is. Zo is wezenlijk of nog steeds sprake is van dezelfde onderneming, bijvoorbeeld indien tijdens de bezitsperiode een uitbreiding plaatsvindt waarvoor al dan niet een zelfstandige nieuwe bezitseis gaat gelden (zie de 29 mei-arresten van de Hoge Raad<sup>12</sup>) of indien tijdens de voortzettingperiode een afstoting/inkrimping/beëindiging plaatsvindt. Het kabinet erkent deze complexiteit en wil door aanpassing van de wet- en regelgeving ervoor zorgen dat meer wijzigingen en herstructureringen gedurende de bezits- en voortzettingstermijn mogelijk zijn, terwijl tegelijkertijd de doelstelling van de BOR en het voorkomen van onbedoeld gebruik van de BOR blijven gelden. 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) vormen de bezits- en voortzettingseis door de voorgestelde aanpassing dan niet langer een belemmering. Uitgangspunt van de voorgestelde aanpassingen is aansluiten bij de gerechtigdheid tot de onderneming. Anders gezegd, er wordt meer rekening gehouden met de economische werkelijkheid waarin ondernemers opereren. Dit kan ook aan de orde zijn bij verduurzaming van de onderneming, al dan niet in het kader van overheidsingrijpen. Het kabinet is voornemens ook een versoepeling in het kader van overheidsingrijpen voor de bezitseis te introduceren. Het kabinet wil hiermee tegemoetkomen aan zorgen uit sectoren die een grote transitie ondergaan, waaronder ook de agro-sector. Het kabinet zal onderzoeken of er ondanks deze aanpassingen toch nog knelpunten voortvloeien uit de bezits- en voortzettingseis bij ondernemingen die een noodzakelijke verduurzaming doormaken, zoals bij beëindigingsregelingen kan spelen.

Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet hun opvatting deelt dat er voldoende bekend is welke termijnen in de ons omliggende landen voor bezit en voortzetting gehanteerd worden. Hun vervolgvraag is of er ook naar de opvatting van het kabinet voldoende informatie en onderzoek beschikbaar is op basis waarvan gesteld kan worden dat 1) de bezits- en voortzettingstermijnen in Nederland strikter zijn dan bijvoorbeeld in Vlaanderen, 2) de huidige bezits- en voortzettingseisen vergaande beperkingen opleggen aan ondernemers, bijvoorbeeld in geval van samenwerking of herstructurering of noodgedwongen staking van de onderneming en 3) de huidige bezits- en voortzettingseisen ertoe leiden dat de juridische werkelijkheid vaak niet strookt met de economische en maatschappelijke werkelijkheid ten aanzien van de vraag of de onderneming daadwerkelijk gecontinueerd wordt. Deze leden vinden het een gemiste kans dat dit wetsvoorstel niet een verkorting van de voortzettingstermijn bevat. Op deze vragen luidt het antwoord dat de termijnen in de ons omringende landen bekend zijn, maar dat die

<sup>12</sup> HR 29 mei 2020, nr. 19/01680, ECLI:NL:HR:2020:867 (activa/passiva-transactie), en HR 29 mei 2020, nr. 19/00189, ECLI:NL:HR:2020:990 (aanschaf deelnemingen).

termijnen niet allesbepalend zijn voor de verkorting van de voortzettingstermijn, laat staan een integrale vergelijking van de verschillende fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Daarbij is ook van belang wat ondernemingen wel en niet mogen doen tijdens die termijnen en zoals hiervoor is vermeld, zal de aanpassing van de bezits- en voortzettingseis ervoor zorgen dat herstructureringen worden vergemakkelijkt. Er zijn EU-landen met een kortere bezits- en voortzettingstermijn dan Nederland, er zijn ook enkele EU-landen met een langere termijn dan Nederland. Vlaanderen kent een termijn van drie jaar. Zoals aangekondigd in mijn brief van 29 juni 2023<sup>13</sup>, wordt de versoepeling van de bezits- en voortzettingseis in het Belastingplanpakket 2025 opgenomen. Voorafgaand daaraan vindt onderzoek plaats naar de vraag of er nog knelpunten voortvloeien uit de bezits- en voortzettingseis bij ondernemingen die willen verduurzamen en hoe de verkorting van de voortzettingstermijn het beste vormgegeven kan worden.

De vragen van het lid Omtzigt over het onderzoek naar uitstelfaciliteiten/ betalingsregelingen worden beantwoord in paragraaf 2.6.

### *1.2. Aan derden verhuurde onroerende zaken kwalificeren niet voor de BOR en DSR ab*

De leden van de fractie van de VVD vragen een overzicht te geven van alle gevallen van kortdurende terbeschikkingstelling waarvoor de maatregel niet gaat gelden. De leden van de fractie van het CDA vragen om concreet te maken wat het onderscheid is tussen langlopende en kortdurende verhuur van onroerende zaken. De maatregel geldt voor de terbeschikkingstelling van onroerende zaken, ongeacht of sprake is van langlopende of kortdurende terbeschikkingstelling. Onder het ter beschikking stellen van onroerende zaken, zoals bedoeld in het wetsvoorstel, valt echter niet de situatie waarin sprake is van een normale zakelijke exploitatie in de dienstensector, waarbij de duur 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. Hierbij valt te denken aan hotels, cafés, restaurants, tennishallen, bowlingbanen, squashbanen en dergelijke, maar een uitputtend overzicht van alle gevallen is niet te geven.

De leden van de fractie van het CDA merken op dat de voorwaarde van een teelpachtovereenkomst niet lijkt aan te sluiten bij de praktijk van agrarische ondernemers. Zij vragen hoe het kabinet aankijkt tegen het voorstel van de sector om dit op te lossen. Het kabinet heeft een zo breed mogelijke werking willen geven aan de maatregel voor de terbeschikkingstelling van onroerende zaken, omdat deze maatregel bijdraagt aan de vereenvoudiging BOR en de DSR ab en omdat de maatregel oneigenlijk gebruik van deze regelingen beperkt. Het kabinet heeft echter besloten een uitzondering te maken voor pachtovereenkomsten betreffende los land die zijn aangegaan voor teelten waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is zoals is geregeld in artikel 396, eerste tot en met derde lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek (BW). De agrarische ondernemer kan zodoende het land voor die vruchtwisseling verpachten en voor dit land ondanks de ter beschikking stelling ervan aan een derde toch de BOR en de DSR ab op dit land toepassen. Agrarische ondernemers dienen op grond van het BW deze teelpachtovereenkomsten te laten registreren door de grondkamer. De grondkamer toetst dan of sprake is van noodzakelijke vruchtwisseling. De grondkamer is hiervoor de geëigende instantie. De Belastingdienst kan de toets van de grondkamer of sprake is van noodzakelijke vruchtwisseling volgen. De sector geeft aan dat thans niet

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570.

altijd gebruik wordt gemaakt van schriftelijke teelpachtovereenkomsten en de registratie bij de grondkamer conform artikel 396, eerste tot en met derde lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Agrarische ondernemers zouden in de praktijk veelal gebruikmaken van mondelinge overeenkomsten. Vanuit de sector is het voorstel gekomen om de vrijstelling te laten gelden voor alle ter beschikking gestelde grond in het kader van vruchtwisseling. Het kabinet ziet in dit alternatief belangrijke nadelen. De vrijstelling wordt daarmee niet beperkt tot noodzakelijke vruchtwisseling. Het onderscheid tussen vruchtwisseling en het anderszins ter beschikking stellen van landbouwgrond wordt bij dit voorstel erg dun. Dit afbakeningsvraagstuk is erg lastig voor de praktijk, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtigen, en het oneigenlijke gebruik kan toenemen. Door het ontbreken van schriftelijke overeenkomsten zal toetsing of sprake is van vruchtwisseling voor de Belastingdienst erg lastig zijn. Een andere optie die is gesuggereerd, is de verplichte registratie bij de grondkamer te laten vervallen mits sprake is van een schriftelijke teelpachtovereenkomst waarbij is voldaan aan de overige materiële voorwaarden voor noodzakelijke vruchtwisseling. Bij deze optie moet wel beoordeeld worden of sprake is van noodzakelijke vruchtwisseling, als bedoeld in artikel 7:396 BW. Ook ten aanzien van deze optie is de inschatting dat de afwezigheid van een objectief te volgen gegeven (namelijk een geregistreerde teelpachtovereenkomst) de uitvoerbaarheid negatief beïnvloedt. Daarom geeft het kabinet de voorkeur aan de in dit wetsvoorstel opgenomen uitzondering voor bij de grondkamer geregistreerde teelpachtovereenkomsten. Hiermee biedt het kabinet de mogelijkheid om onder voorwaarden, ondanks dat er sprake is van een terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, toch gebruik te kunnen maken van de BOR en de DSR ab ten aanzien van deze gronden.

De leden van de fractie van de VVD vragen toe te lichten in hoeveel gevallen de BOR niet toegestaan zou zijn als de maatregel in de afgelopen periode al van kracht zou zijn geweest en in welke sectoren dit het geval zou zijn geweest. De leden van de fractie van het CDA vragen naar voorbeelden van wanneer men nog wel en wanneer men geen aanspraak meer kan maken op de BOR en de DSR ab. Na invoering van de maatregel kunnen de BOR en de DSR ab niet meer toegepast worden op ter beschikking gestelde onroerende zaken aan anderen. Hierbij merk ik op dat de BOR en de DSR ab ook op grond van de huidige wetgeving en de recente jurisprudentie al vaak niet van toepassing zijn op ter beschikking gestelde onroerende zaken. De discussie over de etikettering van vastgoed is zeer feitelijk, waarbij het financiële belang (wel of geen bedrijfsopvolgingsfaciliteiten) groot is. Uit de praktijk blijkt dan ook dat ondanks de stand van de jurisprudentie veelal discussie bleef bestaan tussen de Belastingdienst en belanghebbenden. De verwachting is dat deze discussies blijven bestaan zonder de voorgestelde maatregel. Een van die discussiepunten betreft de beoordeling of ter beschikking stellen van onroerende zaken op basis van meer dan normaal vermogensbeheer kwalificeert als onderneming. Ondanks de stand van de jurisprudentie zal deze situatie onder de huidige wetgeving nog steeds aan de hand van alle feiten en omstandigheden beoordeeld moeten worden. Hoewel de bewijslast hiervoor in beginsel bij belanghebbenden ligt, vergt het veel uitvoeringscapaciteit om te beoordelen en zo nodig te weerleggen. Een andere vaak voorkomende discussie is die waarbij de vennootschap een onderneming drijft en daarnaast onroerende zaken ter beschikking stelt aan derden en belanghebbenden van mening zijn dat deze onroerende zaken dienstbaar zijn aan de onderneming, bijvoorbeeld ter versteviging van de onderneming. De uitwerking van een situatie als deze is nog niet vaak voorgekomen in de jurisprudentie. In bovengenoemde situaties zullen onroerende zaken op grond van de voorgestelde maatregel

standaard worden aangemerkt als beleggingsvermogen. Door de dubbele toets bestaande uit een feitelijkgebruikstoets én een oogmerktoets is namelijk in dat geval de feitelijke aanwending doorslaggevend, wat onzekerheid en discussies voorkomt. Enkele andere situaties die ook onder de maatregel vallen, zijn die waarbij onroerende zaken ter beschikking worden gesteld aan anderen in afwachting van projectontwikkeling, verkoop of latere ingebruikneming als eigen bedrijfsmiddel. Onroerende zaken die niet aan anderen ter beschikking worden gesteld maar in de eigen onderneming worden gebruikt, zoals een fabriekspand, een winkel of opslagruimte vallen buiten de maatregel. Een andere situatie die niet onder de maatregel valt, is die van een onroerende zaak die niet ter beschikking wordt gesteld aan een ander maar nog in ontwikkeling is in het kader van projectontwikkeling. Ook als in de hiervoor genoemde situaties, waarbij het pand ten tijde van de schenking of vererving wordt gebruikt als bijvoorbeeld fabriekspand of in ontwikkeling is in het kader van projectontwikkeling, terwijl vaststaat dat dit pand later ter beschikking gesteld zal worden aan een ander, is de maatregel niet beoogd en dus ook niet van toepassing. Onder de maatregel valt echter wel een onroerende zaak die leegstaat en niet bedoeld is voor actief gebruik binnen de ondernemingsactiviteiten, waarbij het voornemen bestaat dat de onroerende zaak ter beschikking gesteld gaat worden aan een ander. Ook valt een onroerende zaak die ter beschikking was gesteld aan een ander, tijdelijk leeg staat en daarna weer ter beschikking gesteld zal worden aan een ander, onder de maatregel. Met bovenstaande voorbeelden heb ik geprobeerd een beeld te geven van vaak voorkomende gevallen. Daarbij merk ik echter op dat deze situaties niet uitputtend zijn. Een daadwerkelijk aantal van gevallen dat nu niet onder de maatregel valt en straks wel, kan ik niet te geven.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de voorbeelden die belangenorganisaties hebben aangedragen van situaties van verhuur van onroerende zaken aan derden. Deze leden vragen of hier voorbeelden tussen zitten waarbij deze verhuur een wezenlijk onderdeel is van de gebruikelijke bedrijfsvoering van een bedrijf in een dergelijke sector. De aangedragen voorbeelden zijn: ondernemende vastgoedbedrijven, verhuur van een loods of een schuur voor opslag en stalling in de agrarische sector, de verhuur/verpachting van land in de agrarische sector, recreatieparken, hotels, datacenters, supermarkketens die onroerende zaken verhuren aan franchisenemers en brouwerijen die onroerende zaken verhuren aan caféuitbaters. Deze voorbeelden zijn van vóór de publicatie van het wetsvoorstel. Er zitten voorbeelden bij van verhuur die een onderdeel uitmaakt van de bedrijfsvoering. Uit de praktijk blijkt dat de toets of de ter beschikking gestelde onroerende zaak onderdeel uitmaakt van de bedrijfsuitvoering zeer afhangt van de feitelijke situatie. Hierdoor ontstaat discussie en onzekerheid. Normaliter zal de ter beschikking gestelde onroerende zaak niet van wezenlijk belang zijn voor de bedrijfsvoering van de eigenlijke onderneming zelf. Door de maatregel wordt discussie en onzekerheid voorkomen en is, zoals met de maatregel is beoogd, in dergelijke situaties standaard sprake van beleggingsvermogen.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen hoe de maatregel uitwerkt voor bedrijven in bepaalde grijze gebieden, zoals vakantieparken en hotelketens. Voorts vragen deze leden of het kabinet al deze vormen van verhuurd vastgoed in kaart heeft gebracht en hoe het kabinet bij de uitvoering rekening houdt met deze grijze gebieden. Als vakantieparken en hotelketens huizen en kamers ter beschikking stellen aan toeristen, zakelijke reizigers en andere hotelgasten, is geen sprake van een terbeschikkingstelling als bedoeld in het wetsvoorstel. Er is dan namelijk sprake van een normale zakelijke exploitatie in de dienstensector, waarbij de duur 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. Als vakantieparken en hotelketens huizen en kamers verhuren voor bewoning, dan is wel sprake van het ter beschikking stellen van onroerende zaken. Het kabinet heeft geen uitputtende lijst van situaties die niet onder «het ter beschikking stellen van onroerende zaken» vallen. In de memorie van toelichting worden wel voorbeelden gegeven die handvatten bieden voor de praktijk. Mochten zich in de praktijk situaties voordoen waarvoor niet direct duidelijk is hoe het recht moet worden toegepast, dan kan een verzoek om vooroverleg worden gedaan bij de Belastingdienst. Voor eventuele standpunten die hierover worden ingenomen door een Kennisgroep van de Belastingdienst geldt in beginsel dat zij zullen worden gepubliceerd op de website met kennisgroepstandpunten en/of worden opgenomen in een beleidsbesluit om de praktijk verdere verduidelijking te bieden.

### *1.3. Afschaffing doelmatigheidsmarge 5% beleggingsvermogen voor de BOR en de DSR ab*

De leden van de fractie van het CDA vragen of door het afschaffen van de doelmatigheidsmarge niet juist nieuwe discussies zullen ontstaan. Dit is niet de verwachting. Uit de uitvoeringstoets bij dit wetsvoorstel blijkt dat de afschaffing van de doelmatigheidsmarge juist samen met de andere maatregelen zal leiden tot een verbetering van de handhaafbaarheid en het terugdringen van de nu nog aanwezige ruimte voor discussie. De doelmatigheidsmarge leidt ertoe dat de discussie of sprake is van ondernemingsvermogen extra gewicht krijgt.

### *1.4. Keuzevermogen kwalificeert voor de BOR en de DSR ab voor zover in onderneming gebruikt*

De leden van de fractie van D66 vragen hoe het kabinet aankijkt tegen het mogelijk verlagen van de grens van € 100.000. De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA refereren aan de opmerking van het kabinet dat het grensbedrag van € 100.000 een zeker arbitrair karakter heeft en vragen in dat verband of de grens ook € 10.000 had kunnen zijn en of het kabinet de inschatting deelt dat de administratieve lasten bij een grensbedrag van € 10.000 ook beperkt zullen zijn. De leden van de fractie van het CDA vragen wat er gebeurt met bedrijfsmiddelen onder deze grens en hoe ondernemers bij schenking of vererving het zakelijke gebruik en de waarde in het economisch verkeer moeten aantonen. Naarmate het grensbedrag lager is, worden de doelen van de maatregel beter bereikt. Daar staat een toename van de administratieve lasten tegenover doordat een lager grensbedrag betekent dat de maatregel voor meer bedrijfsmiddelen geldt. Voor bedrijfsmiddelen die ten tijde van de schenking of vererving een waarde in het economische verkeer van minimaal het grensbedrag hebben en die ook voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, zal namelijk de mate van dat andere gebruik vastgesteld moeten worden. Het kabinet deelt de inschatting dat de administratieve lasten bij een grensbedrag van € 10.000 ook beperkt zullen zijn daarom niet. Dat zou namelijk bijvoorbeeld betekenen dat een groot deel van de auto's van de zaak in eigendom van de onderneming onder de maatregel zou gaan vallen. Bij bedrijfsopvolging moet dan voor al deze auto's de mate van gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden beoordeeld. Voor het aannemelijk maken van dat andere gebruik geldt een vrije bewijsleer. Hierin ligt besloten dat de belastingplichtige aannemelijk dient te maken wat het eigen gebruik van het bedrijfsmiddel is. Voor bijvoorbeeld een auto betekent dit dat er geen kilometerregistratie bijgehouden hoeft te worden als de mate van dat andere gebruik ook op een andere manier aannemelijk kan worden gemaakt. Te denken valt bijvoorbeeld aan een representatieve steekproef of door de zakelijke kilometers, waaronder

woon-werkverkeer, op een andere wijze te berekenen en die kilometers te relateren aan het totale aantal kilometers dat de auto heeft afgelegd.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de grens van € 100.000 toegepast moet worden op afzonderlijke bedrijfsmiddelen, of dat het gaat om een geheel van zaken, zoals een wagenpark of het geheel aan kantoorelektronica. De grens van € 100.000 wordt toegepast op afzonderlijke bedrijfsmiddelen en dus niet op een complex van bedrijfsmiddelen. Dit past binnen het doel van de maatregel om juist bedrijfsmiddelen met een relatief hoge waarde, zoals onroerende zaken en luxere vervoersmiddelen, onder de maatregel te laten vallen. De maatregel is wel van toepassing op een auto met een waarde in het economische verkeer van € 150.000 die voor meer dan 10% voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, maar niet op een wagenpark van vijf auto's met een waarde in het economische verkeer van € 30.000 per auto. Hetzelfde geldt voor kantoorelektronica zoals telefoons en laptops. Het begrip «bedrijfsmiddel» komt in de Wet IB 2001 veelvuldig voor. Voor de BOR en DSR ab is beoogd bij dat begrip aan te sluiten, al kan het voor de toepassing van de overige bepalingen van de Wet IB 2001 wel relevant zijn of sprake is van een complex van bedrijfsmiddelen. Wellicht ten overvloede, in het geval van een woon-/werkpand vormen grond en opstal één bedrijfsmiddel en is geen sprake van een complex van bedrijfsmiddelen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat bedrijfsmiddelen die niet voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, maar ook niet voor privédoeleinden, onder de maatregel vallen. In dat kader verwijzen deze leden naar machines of gebouwen die overbodig zijn en daardoor niet meer worden gebruikt in de onderneming. Deze vallen niet onder de maatregel als zij ook niet worden aangehouden als belegging. Alleen bedrijfsmiddelen die bestemd zijn om voor andere dan bedrijfsdoeleinden te gebruiken, vallen onder de maatregel. Wel zal beoordeeld moeten worden of vermogensbestanddelen die niet voor de onderneming worden gebruikt, behoren tot het ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab volgens de standaardregels van de vermogensetiketteringsleer. Het wetsvoorstel wijzigt hier niets aan.

#### *1.5. Afschaffing dienstbetrekkingseis DSR ab bij schenking*

De leden van de fractie van de SP geven aan langdurige betrokkenheid bij het bedrijf en de overdracht van kennis belangrijk te vinden bij bedrijfsopvolging en vragen in dat kader naar een alternatief voor het afschaffen van de dienstbetrekkingseis. Het kabinet heeft ervoor gekozen de aanbeveling uit de evaluatie om de dienstbetrekkingseis te laten vervallen te volgen en daarvoor in de plaats een minimumleeftijd voor te stellen. Omdat de DSR ab en de BOR bij schenking daarmee beter worden gericht op reële bedrijfsopvolgingen is de introductie van een minimumleeftijd naar de mening van het kabinet een goed alternatief voor de dienstbetrekkingseis.

#### *1.6. Invoering minimumleeftijd 21 jaar verkrijger schenking ab*

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het aantal schenkingen aan een verkrijger onder de 21 jaar en naar de mogelijke budgettaire opbrengst van het invoeren van een minimumleeftijd van 21 jaar. Ook vragen deze leden naar de gevolgen van het invoeren van een minimumleeftijd voor reeds bestaande gevallen. Uit aangiftegegevens over het jaar 2018 blijkt dat bij 56 BOR-schenkingen de verkrijger jonger was dan 21 jaar. Dit is 3% van het totaal aan BOR-schenkingen in dat jaar. Binnen deze groep was circa 90% van de verkrijgers 15 jaar of ouder. Op basis van bovengenoemde en andere gegevens zijn de budgettaire effecten van het

afschaffen van de dienstbetrekkingseis voor de DSR ab bij schenking en van de invoering van een minimumleeftijd van 21 jaar voor de BOR en DSR ab bij schenking geraamd. Een toelichting op deze raming is eerder met uw Kamer gedeeld. Kort samengevat gaat het om beperkte en tijdelijke budgettaire effecten. Naar verwachting wordt er door de maatregel niet afgezien van schenkingen maar zullen schenkingen aan personen onder de 21 jaar worden uitgesteld, waardoor de maatregel naar verwachting leidt tot een verplaatsing van schenkingen in de tijd met daardoor een beperkt tijdelijk budgettair effect tot gevolg. Structureel zijn er daardoor geen effecten. Verder zullen er geen gevolgen zijn voor bestaande gevallen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom is gekozen voor de leeftijd van 21 jaar in plaats van bijvoorbeeld 18 jaar. De introductie van de leeftijdseis vormt een onderdeel van het pakket aan maatregelen om de BOR en de DSR ab meer te richten op reële bedrijfsopvolgingen. De keuze van de exacte leeftijdsgrens is enigszins arbitrair. Bij de keuze voor de grens van 21 jaar heeft het kabinet het volgende overwogen. Bij een verkrijging op jonge leeftijd zal minder snel sprake zijn van een reële bedrijfsopvolging. De leeftijdsgrens moet echter ook niet te hoog worden gesteld. Dan worden te veel reële bedrijfsopvolgingen van de BOR en de DSR ab uitgesloten. Het kabinet heeft voor een leeftijd gekozen waarbij de bedrijfsopvolger vanaf het moment van het bereiken van de meerderjarigheid nog enige tijd heeft gehad om, al dan niet in het over te nemen bedrijf, (extra) werkervaring op te doen of aanvullende studie-ervaring op te doen. Voor de periode voor het opdoen van deze aanvullende ervaring heeft het kabinet aansluiting gezocht bij de termijn van drie jaar van de dienstbetrekkingseis die in het wetsvoorstel wordt afgeschaft. Op deze manier is het kabinet gekomen tot een leeftijdsgrens van 21 jaar.

#### *1.7. Aanpassing vrijstelling goingconcernwaarde BOR*

De vragen van de verschillende fracties over de uitstelfaciliteiten worden onderaan deze paragraaf beantwoord.

De leden van de fractie van D66 vragen zich af hoe de voorgestelde aanpassingen zich verhouden tot de uitkomst van de evaluatie dat in driekwart van de gevallen er voldoende vrije middelen zijn om aan de belastingverplichtingen te voldoen en dat uit de evaluatie blijkt dat vooral grote bedrijven profiteren van de BOR. Bovendien – zo merken deze leden op – bieden bestaande betalingsregelingen vaak soelaas voor het kwart van de gevallen waarin er geen voldoende vrije middelen zijn om aan de verplichtingen te voldoen. Voorts vragen deze leden of het kabinet zou kunnen schetsen welk percentage van gezonde bedrijven vermoedelijk niet voldoende zou hebben aan bestaande betalingsregelingen wanneer het op bedrijfsopvolging aankomt.

Voor de vraag hoe de aanpassingen zich verhouden tot de uitkomsten van de evaluatie merk ik op dat het kabinet nog steeds achter de doelstelling van de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen staat, maar wel van groot belang acht dat knelpunten in de BOR worden geadresseerd, en dat oneigenlijke situaties dan wel oneigenlijk gebruik van de BOR worden beperkt. Het kabinet heeft in het coalitieakkoord aangegeven dat de continuïteit van familiebedrijven wordt ondersteund door (reële) bedrijfsopvolging eenvoudiger en eerlijker te maken en tegelijkertijd oneigenlijk gebruik tegen te gaan. De evaluatie laat zien dat er mogelijkheden zijn om de BOR te verbeteren. Het kabinet stelt aanpassingen voor met het doel om een positief effect op de doelmatigheid en uitvoerbaarheid van de regelingen, zowel vanuit het perspectief van ondernemers als de Belastingdienst te bereiken.

In de evaluatie is inderdaad geconcludeerd dat de vrijstelling van de goingconcernwaarde van de onderneming in de BOR 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.<sup>14</sup> Maar zoals in de kabinetsreactie op de evaluatie is aangegeven, er 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, waaronder beleggingsvermogen, wat bij erfenissen in de praktijk vaker het geval is dan bij schenkingen. Voorts kunnen de beschikbare vrije middelen per sector sterk verschillen. Het is dan ook niet mogelijk om een duiding te geven van het percentage van gezonde bedrijven dat vermoedelijk niet voldoende zou hebben aan bestaande betalingsregelingen wanneer het op bedrijfsopvolging door schenking of vererving aankomt. Deze nuanceringen nemen niet weg dat de BOR ook wordt verleend aan verkrijgers voor wie de vrijstelling niet noodzakelijk is om een bedrijfs-overdracht mogelijk te maken en dat feit maakt de BOR ondoelmatig in de zin dat budgettaire middelen worden ingezet, terwijl dat niet altijd nodig is. Het kabinet verwacht, dit als antwoord op de vraag daarnaar van deze leden, dat de BOR met de voorgestelde aanpassing van de vrijstelling goingconcernwaarde doelmatiger wordt. De doelmatigheid van de BOR hangt niet alleen af van de hoogte van de vrijstelling goingconcernwaarde maar ook van de vraag wat als ondernemingsvermogen voor de BOR in aanmerking komt en welke voorwaarden voor de BOR gelden. Het is lastig aan te geven bij welke hoogte van de vrijstelling de BOR wel als doelmatig zou kunnen worden beschouwd. Het pakket voorgestelde maatregelen dient ertoe de BOR te verbeteren. Het continueren van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten staat niet op zichzelf maar is afgewogen tegen het uitgangspunt in de Startnota om negatief geëvalueerde fiscale regelingen af te schaffen, te versoberen of aan te passen.<sup>15</sup> Dit uitgangspunt heeft geleid tot de voorgestelde maatregelen. Deze 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 kabinet wijst erop dat er zowel in de maatschappij als in de wetenschap uiteenlopende visies bestaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

De leden van de fracties van D66, het CDA en GroenLinks en de PvdA vragen hoe het kabinet is gekomen tot het voorstel van 70% vrijstelling goingconcernwaarde boven de € 1,5 miljoen. De leden van de fractie van D66 vragen in dit verband waarom er niet is gekozen voor een percentage van bijvoorbeeld 50% van boven de € 1,5 miljoen. De leden van de fractie van het CDA vragen op basis van welke onderbouwing is gekozen voor verlaging van het percentage van 70% en of er ook andere percentages zijn overwogen. De leden van de fracties van GroenLinks en de PvdA vragen nogmaals toe te lichten waarom toch gekozen is voor een vrij hoog vrijstellingspercentage.

De verlaging van het vrijstellingspercentage van 83% voor de BOR maakt onderdeel uit van een pakket aan voorgestelde maatregelen dat ertoe dient de BOR te verbeteren. De opbrengst van de zes maatregelen in het

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage, paragraaf 5.3. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

<sup>15</sup> 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.



onderhavige voorstel loopt op tot € 99 miljoen structureel op een budgettair belang van de BOR van circa € 550 miljoen. Een groot deel van de opbrengst – structureel de helft – is afkomstig van de verlaging tot 70%.

De leden van de fractie van het CDA lezen dat op grond van de evaluatie blijkt dat juist bij grotere familiebedrijven een groot deel van de verkrijgers van ondernemingsvermogen onvoldoende middelen heeft om de erf- en schenkbelasting te betalen. Zij vragen of dit ook niet juist logisch is, omdat grotere familiebedrijven qua waarde veel vaker boven de vrijstelling uitstijgen en er daar meer continuïteitsrisico's zijn zonder de faciliteiten. Zij vragen of het kabinet de BOR daarmee ondoelmatig acht. De conclusies uit de evaluatie ten aanzien van de financieringsbehoefte van grotere versus kleinere bedrijven hebben betrekking op de situatie waarin de BOR niet zou bestaan. Ten aanzien van die conclusies is er dus geen relatie met de bestaande BOR. Overigens zou ook in de huidige situatie waarin de BOR wel bestaat een financieringsbehoefte niet per se tot de conclusie leiden dat de BOR niet doeltreffend of doelmatig is. Voor zover externe financiering aangetrokken kan worden of als de betalingsregeling van tien jaar met enkelvoudige rente voldoende soelaas biedt, komt de doelstelling van de BOR niet in gevaar en is er geen sprake van een regeling die niet doeltreffend is. Relevant daarbij is dat het CPB in de evaluatie concludeert dat juist grotere ondernemingen over het algemeen eenvoudiger en gunstiger externe financiering kunnen aantrekken dan kleinere bedrijven.

Ook vragen deze leden of het kabinet zich kan vinden in de conclusie dat de BOR ondoelmatig zou zijn, omdat de BOR soms wordt verleend terwijl de verkrijger wel beschikt over middelen om de schenk- en erfbelasting te betalen. Voorts vragen deze leden of bekend is in hoeveel van de gevallen hiervan sprake was. Het kabinet deelt de conclusie dat de BOR ondoelmatig is in de zin dat budgettaire middelen worden ingezet, terwijl dat niet altijd nodig is. Daaraan kan worden toegevoegd dat er discussie mogelijk is over de vraag in hoeveel gevallen sprake is van het beschikken over middelen om de schenk- of erfbelasting te betalen. Zoals bekend, nuanceert het kabinet de conclusie in de evaluatie dat 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.<sup>16</sup>

De leden van de fractie van het CDA vragen voor welk deel van het totaal aan schenkingen en erfenissen onder de BOR de goingconcernwaarde van de objectieve onderneming<sup>17</sup> minder dan € 1,5 miljoen (bedrag 2025) bedraagt. Deze leden vragen ook naar het aandeel waarbij de goingconcernwaarde van de objectieve onderneming € 1,5 miljoen of meer bedraagt.

Voor de beantwoording van deze vraag zijn aangiftegegevens over het jaar 2018 gebruikt, waarbij het overgedragen ondernemingsvermogen is geïndexeerd naar prijzen 2025. Op basis van deze gegevens zal naar verwachting in 2025 in 62% van de BOR-schenkingen en erfenissen de goingconcernwaarde van de objectieve onderneming minder dan € 1,5 miljoen bedragen en dus in 38% van de BOR-schenkingen en erfenissen de goingconcernwaarde € 1,5 miljoen of meer bedragen.

Verder vragen de leden van de fracties van het CDA en de SGP of het kabinet inzicht heeft in de mate waarin bedrijfsopvolgingen door de

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 925-IX, nr. 30 en bijlage, paragraaf 5.3. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

<sup>17</sup> De vrijstelling geldt per objectieve onderneming. Als iemand 20% van de aandelen geschonken krijgt, geldt ook 20% van de 100% vrijstelling.

aanpassing van de vrijstelling niet meer mogelijk zijn en zo ja, wat voor effect deze specifieke maatregel naar verwachting zal hebben. Ook de leden van de fractie van de ChristenUnie vragen uiteen te zetten wat deze hogere belastingdruk voor gevolgen heeft voor grote bedrijven en of het aannemelijk is dat hierdoor familiebedrijven uiteindelijk ophouden een familiebedrijf te zijn. De leden van de fractie van het CDA krijgen veel signalen dat de voorgenomen versoering voor grote familiebedrijven funest zal zijn en vragen hoe het kabinet dit heeft gewogen. Deze leden vragen ook wat de observaties op dit punt waren van gesprekspartners VNO-NCW, MKB-Nederland, FB Ned en LTO-Nederland. De leden van de fracties van het CDA en de SGP vragen verder of zij het goed begrijpen dat de effectieve druk voor de erf- en schenkbelasting voor familiebedrijven verdubbelt. Het kabinet verwacht niet dat de maatregelen bedrijven (klein, middelgroot of groot) raken in hun mogelijkheden een reële bedrijfsoverdracht te realiseren zonder dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt. De aanpassingen in de vrijstellingspercentages en de vrijstellingsgrens zorgen voor veranderingen in de belastingdruk bij verkrijging van een onderneming bij toepassing van de BOR. In de bijlage van de brief van 29 juni 2023 zijn rekenvoorbeelden opgenomen.<sup>18</sup> Bij kleine(re) bedrijfsoverdrachten zorgen de voorstellen van het kabinet voor een lagere effectieve belastingdruk bij bedrijfsoverdrachten. Bij grote(re) bedrijfsoverdrachten neemt de belastingdruk iets toe. Bij een goingconcernwaarde van het ondernemingsvermogen van bijvoorbeeld € 3,5 miljoen bedraagt de vrijstelling van schenk- en erfbelasting vanaf 2025 ruim € 2,9 miljoen waardoor circa € 105.000 schenk- of erfbelasting is verschuldigd (belastingdruk 3%) (momenteel is de vrijstelling ruim € 3,1 miljoen waardoor € 64.131 schenk- of erfbelasting is verschuldigd; belastingdruk 1,8%). Bij een verkrijging van € 7 miljoen vermogen is sprake van een te betalen schenk- of erfbelasting van circa € 315.000 in 2025 (belastingdruk 4,5%). Bij een verkrijging van € 100 miljoen is sprake van een te betalen schenk- of erfbelasting van circa € 5,9 miljoen in 2025 (belastingdruk 5,9%) tegenover € 3,3 miljoen nu (belastingdruk 3,3%). Ten opzichte van de huidige vrijstelling scheelt dit € 2,6 miljoen. Ervan uitgaande dat een bedrijfsoverdracht eens in de dertig jaar plaatsvindt, komt dit neer op een verhoging van de belasting van € 87.000 op jaarbasis afgezet tegen een verkrijging van € 100 miljoen. De BOR is dus nog steeds een ruimhartige bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Het is bovendien mogelijk om zonder aanvullende voorwaarden de schenk- of erfbelasting pas na tien jaar te betalen met een enkelvoudige rente (4% in 2024).

Het antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de ChristenUnie of de opbrengst van deze versoering al is ingeboekt, luidt bevestigend. Dat betekent dat het niet laten doorgaan van deze versoering gedekt moet worden. Het handhaven van het vrijstellingspercentage van 83% boven € 1,5 miljoen goingconcernwaarde aan ondernemingsvermogen leidt tot een structurele budgettaire derving van € 47 miljoen.

De vragen van de fracties van de VVD en de SGP en van het lid Omtzigt over het verrichte onderzoek naar de mogelijkheden van coulantere betalingsregelingen voor erf- of schenkbelasting ter uitvoering van de

---

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637. Nr. 570.

motie van Idsinga, Grinwis en Inge van Dijk<sup>19</sup> (opgenomen in de bijlage bij de memorie van toelichting) worden hierna beantwoord.

Het lid Omtzigt vraagt of nog zal worden onderzocht, zoals gevraagd in de motie, of de risico's van onvoldoende liquiditeit of langdurig uitstel van investeringen ondervangen kunnen worden door coulantere uitstelregelingen. Door de BOR in combinatie met de uitstelfaciliteiten wordt beoogd de continuïteit van de onderneming niet in gevaar te brengen. Met de uitstelfaciliteiten wordt de belastingschuldige de ruimte geboden om de na toepassing van de BOR nog verschuldigde belasting te voldoen als deze niet binnen de geldende betalingstermijn door de belastingschuldige kan worden voldaan. Zonder de uitstelfaciliteiten zou bijvoorbeeld de opvolger mogelijk op korte termijn liquiditeiten aan de onderneming moeten onttrekken om de belastingaanslag te kunnen voldoen. Door het bieden van rentedragend uitstel van tien jaar kan dit worden voorkomen. Hiermee heeft het uitstel ook direct (positieve) invloed op bijvoorbeeld de mogelijkheden voor de onderneming om te investeren gedurende de jaren na een bedrijfsopvolging. De uitstelfaciliteiten hebben dus dan ook invloed dan wel oog voor de lange termijn. Dit lid vindt de eindconclusie van het onderzoek voorzichtig geformuleerd. Het kabinet verwacht geen andere eindconclusie bij een meer diepgravend onderzoek. De eindconclusie blijft dat coulanter uitstelbeleid voor belastingaanslagen die verband houden met bedrijfsopvolging niet effectief en doelmatig lijkt zijn.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat in het onderzoek wordt vermeld dat er op dit moment geen signalen zijn dat de uitstelfaciliteiten onvoldoende zijn om het beoogde doel – het beschermen van de continuïteit van ondernemingen – te bereiken. Deze leden vragen of hierbij rekening is gehouden of geanticipeerd is op de aanpassingen aan de vrijstellingswaardes en zo niet, of het kabinet de opvatting deelt dat de huidige situatie niets zegt over de noodzaak om bij aanpassing van de vrijstelling alsnog tot aanpassing van genoemde faciliteiten te komen. Het kabinet begrijpt de redenering van deze leden, maar wijst erop dat er nog steeds sprake is van een ruimhartige BOR-vrijstelling voor ondernemingsvermogen in het kader van een reële bedrijfsopvolging. Zoals in het voorbeeld hiervoor is vermeld, is bij een verkrijging van € 7 miljoen vermogen dat onder de BOR valt, sprake van een te betalen schenk- of erfbelasting van circa € 315.000 in 2025 (belastingdruk 4,5%). Daarbij is het mogelijk om zonder aanvullende voorwaarden de schenk- of erfbelasting pas na tien jaar te betalen waarbij invorderingsrente in rekening wordt gebracht (4% in 2024).

De leden van de fracties van de VVD en de SGP vragen of het kabinet bereid is tot versoepeling van de betalingsfaciliteit, bijvoorbeeld door renteloos uitstel of uitstel voor een langere periode dan tien jaar. Het kabinet heeft geen voornemen tot versoepeling van de betalingsfaciliteit,

<sup>19</sup> 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.

gelet op de eindconclusie van het onderzoek en gelet op het feit dat er na de voorgestelde wijzigingen nog steeds sprake zal zijn van een ruimhartige BOR. De leden van de eerstgenoemde fractie vragen in dit verband ook of het kabinet in ieder geval bereid is om de uitvoerings-toetsen die hiervoor noodzakelijk zouden zijn uit te voeren in het komende jaar, zodat deze aanpassingen in het volgende belastingplan meege-nomen kunnen worden. Het antwoord op deze vraag is dat uitvoerings-toetsen plaatsvinden nadat er besluitvorming over voorstellen tot aanpassing van regelgeving heeft plaatsgevonden en er geen sprake is van een concrete aanpassing van regelgeving.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen naar de budgettaire effecten van een verruiming van de verwateringsregel door geen minimumbelang van 0,5% meer te stellen voor indirecte belangen die door verwatering krachtens erfrecht, schenking of huwelijksvermogens-recht zijn ontstaan. Het is niet mogelijk om binnen de gestelde antwoord-termijn het budgettaire effect van deze verruiming te ramen. De verruiming leidt naar verwachting tot een budgettaire derving.

De leden van de fractie van de SGP vragen naar het risico dat bedrijven door het wetsvoorstel sneller overgenomen zullen worden door (buiten-landse) investeerders. Zij vragen daarbij in te gaan op de wenselijkheid van dit risico tegen de achtergrond van de toekomst van onze economie. Met dit wetsvoorstel blijft de belastingdruk bij verkrijging van onderne-mingsvermogen laag. Mochten er desondanks onvoldoende financiële middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde schenk- of erfbelasting per direct te voldoen, dan kan gekozen worden voor rentedragend uitstel voor de periode van tien jaar, of, indien mogelijk, voor externe finan-ciering. Het verkopen van de onderneming om de verschuldigde belasting te voldoen zal naar verwachting van het kabinet niet gauw aan de orde zijn. Effecten op de Nederlandse economie verwacht het kabinet niet.

#### *1.8. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie*

De leden van de fracties van GroenLinks en PvdA lezen in de bijlage bij het wetsvoorstel Belastingplan 2024 waarin de afwegingskaders op de beleidskeuzes van het kabinet worden beschreven, het zogenoemde CW3.1 kader, dat het onderhavige wetsvoorstel de doelmatigheid van de BOR verbetert maar dat de verhoging van de vrijstelling naar € 1,5 miljoen de doelmatigheid van de BOR vermindert. De leden van deze fracties vragen om een reflectie op dit oordeel en vragen waarom hierover geen tekst is opgenomen in de toelichting van het onderhavige wetsvoorstel. Dit wetsvoorstel kent met zijn zes voorgestelde maatregelen voor de BOR en DSR ab verschillende doelen, waaronder ook het verbeteren van de doelmatigheid. Zoals expliciet in het kader CW 3.1 is verwoord in de genoemde bijlage. Hoewel het verhogen van het grensbedrag van de 100% vrijstelling goingconcernwaarde van de BOR naar € 1,5 miljoen per 2025 de doelmatigheid verkleint, verbetert naar verwachting het verhogen van het vrijstellingsbedrag in combinatie met het verlagen van het vrijstellingspercentage van 83% naar 70% per saldo juist de doelmatigheid van de BOR. Met betrekking tot het doel «minder scheve verdeling gebruik BOR tussen klein- en grootbedrijf» is de maatregel doeltreffend, doordat de faciliteit voor bedrijfsopvolgers van grote bedrijven minder ruim wordt.

### 1.9. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen welk deel van het budgettaire effect van het wetsvoorstel aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor 2024 toe te schrijven valt aan het in de ramingstoelichting genoemde anticipatie-effect.

Voor dit wetsvoorstel is een anticipatie-effect van € 40 miljoen geraamd. Naar verwachting zullen bedrijfsoverdrachten worden vervroegd om onder meer nog te kunnen profiteren van de huidige hogere vrijstelling goingconcernwaarde die tot en met 31 december 2024 geldt. De overige maatregelen binnen dit wetsvoorstel die per 1 januari 2025 of later in werking treden, maken het ook aantrekkelijk om bedrijfsoverdrachten te vervroegen naar 2024. Om dubbeltellingen te voorkomen is een algeheel anticipatie-effect geraamd en opgenomen in de budgettaire reeks voor de verlaging van de vrijstelling goingconcernwaarde.

De overige € 5 miljoen aan budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel voor het jaar 2024 is toe te schrijven aan het uitsluiten van aan derden verhuurde onroerende zaken voor de BOR en DSR ab. Deze maatregel treedt per 1 januari 2024 in werking.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het aanpassen van de vijfjaarstermijn in de bezits- en voortzettingseis voor de bedrijfsopvolgingsregeling en DSR ab bij schenkingen leidt tot budgettaire effecten. In aanloop naar het Belastingplan 2025 onderzoekt het kabinet welke versoepelingen van de bezits- en voortzettingseis wenselijk zijn. Eventuele aanpassingen moeten nog nader worden uitgewerkt. Ik beperk me daarom hier tot een kwalitatieve beschrijving van de budgettaire effecten. Het doel van de vijfjaarstermijn is het voorkomen van oneigenlijk gebruik. Gegeven het sterke fiscale voordeel van de bedrijfsopvolgingsregeling zal het verkorten van de vijfjaarstermijn het oneigenlijk gebruik doen toenemen met een budgettaire derving tot gevolg. Daarnaast maakt het verkorten van de vijfjaarbezitstermijn het mogelijk dat schenkingen van ondernemingen die bijvoorbeeld vanwege gewijzigde activiteiten nog niet aan de vijfjaarbezitstermijn voldoen eerder kunnen plaatsvinden, met een budgettaire schuif in de tijd tot gevolg.

De leden van de fractie van de PVV vragen naar de budgettaire derving van het verhogen van het vrijstellingspercentage binnen de BOR voor het overgedragen ondernemingsvermogen dat € 1,5 miljoen (bedrag 2025) overstijgt.

Dit wetsvoorstel verlaagt met ingang van 1 januari 2025 de vrijstelling van 83% van de goingconcernwaarde van het ondernemingsvermogen boven € 1,5 miljoen 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.

Het terugdraaien van de geplande verlaging van het vrijstellingspercentage van 83% naar 70% leidt ten opzichte van het voorgenomen beleid tot een structurele budgettaire derving van € 47 miljoen. Verdere verhogingen van het vrijstellingspercentage geven indicatief een structurele budgettaire derving van € 4,9 miljoen per procentpunt.

De leden van de fractie van de PVV vragen met hoeveel de BOR versoepeld zou moeten worden om te bereiken dat de gemiddelde belastingdruk meer in lijn komt met de gemiddelde belastingdruk in Europees verband. Zoals op de vragen van deze leden over de belastingdruk in andere landen is geantwoord, kan de belastingdruk op een door schenking of vererving verkregen onderneming en het ondernemingsvermogen van land tot land sterk verschillen. Daarbij kan het ook nog uitmaken of sprake is van een schenking of erfenis. Om een beeld te geven, in het door de leden bij een andere vraag genoemde onderzoek

van KPMG (update 2023, figuur 1.f) blijkt de verschuldigde schenkbelasting bij een schenking van ondernemingsvermogen van € 10 miljoen na toepassing van de vrijstelling in Portugal, Griekenland, Frankrijk, Finland en Ierland hoger te liggen dan in Nederland en in andere landen lager. Daarbij speelt een rol dat een aantal Europese landen geen schenken- en erfbelasting kent. Deze landen kunnen daarentegen bijvoorbeeld wel weer een hogere belasting op vermogen hebben. Zo betreft Noorwegen onder meer rente, dividend en vermogenswinsten in het zogeheten «normale inkomen» en kent het land daarnaast ook een vermogensbelasting. In Oostenrijk wordt bijvoorbeeld een bronheffing geheven van 27,5% (dividend en vermogenswinst) en wordt op inkomsten uit verhuur van onroerende zaken het progressieve tarief van de inkomstenbelasting toegepast.<sup>20</sup> Een exact antwoord valt niet te geven.

De leden van de fracties van GroenLinks en PvdA merken op dat de maatregelen in dit wetsvoorstel structureel ongeveer € 99 miljoen opleveren, fors minder dan de taakstelling belastingconstructies en fiscale regelingen van € 550 miljoen. Deze leden vragen het kabinet toe te lichten hoe de afweging is gemaakt tussen een verhoging van het eerste schijftarief van box 1 en het verder versoberen van de BOR. Voorts vragen deze leden hoe het kabinet is gekomen tot de combinatie van het verhogen van de volledige vrijstelling naar € 1,5 miljoen en een vrijstellingspercentage van 70% boven dat bedrag. Ik ben in de brief over de aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen van 19 september 2023<sup>21</sup> ingegaan op de invulling van de taakopdracht belastingconstructies en fiscale regelingen (paragraaf 1). In de Voorjaarsnota 2023 is besloten om naast de maatregel «aan derden verhuurde onroerende zaken uitsluiten van de BOR en DSR ab» ook de andere maatregelen in de BOR en DSR ab als invulling van de taakopdracht op te nemen. Daarnaast is besloten tot enige andere fiscale maatregelen. De opbrengst van alle maatregelen is lager dan de totale taakstelling, waardoor de placeholder – het tarief eerste schijf van de inkomstenbelasting – moest worden ingezet. Een verdere versobering van de BOR zou tot een hogere opbrengst hebben geleid, maar dit is niet de keuze van het kabinet geweest. Het kabinet hecht aan de BOR als belangrijke fiscale faciliteit voor de bedrijfsopvolging in (familie)bedrijven. De keuze van de voorgestelde maatregelen voor de BOR en DSR ab, waaronder de voorgestelde aanpassing van de vrijstelling BOR, is het resultaat van uitgebreid politiek overleg om recht te doen aan de evaluatie door het CPB en het vervolgonderzoek.

#### *1.10. Grenseffecten*

De leden van de fractie van de PVV vragen naar wat wordt bedoeld met «geen noemenswaardige grenseffecten». De leden van de fractie van de VVD, van de fractie van het CDA en de fractie van ChristenUnie vragen daarnaast of het klopt dat er geen vertrek van ondernemingen naar omliggende landen wordt verwacht. De leden van de fractie van de SGP vragen naar de impact van het wetsvoorstel op de concurrentiepositie van Nederlandse (familie)bedrijven. Met «geen noemenswaardige grenseffecten» wordt bedoeld dat er naar verwachting geen noemenswaardige economische gevolgen zullen zijn. De aanpassingen in de BOR kunnen niet ontweken worden door de onderneming te verhuizen naar het buitenland. De Nederlandse schenk- en erfbelasting is van toepassing als de schenker of erflater in Nederland woont. Waar de onderneming gevestigd is, is niet relevant. Overigens betekent emigreren niet dat per definitie geen schenk- of erfbelasting meer verschuldigd is. Een schenker

<sup>20</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 6, bijlage 783313, Internationaal onderzoek box 3.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2023/24, 32 140, nr. 175.

of erflater met de Nederlandse nationaliteit die emigreert en daarmee Nederland verlaat, wordt voor de schenk- en erfbelasting nog tot 10 jaar na emigratie als woonachtig in Nederland beschouwd. Het emigreren van de verkrijger heeft geen gevolgen, omdat het woonland van de verkrijger niet relevant is voor de verschuldigde schenk- of erfbelasting. Het voorstel heeft ook geen impact op de concurrentiepositie van Nederlandse (familie)bedrijven, omdat de schenk- en erfbelasting niet van de onderneming zelf geheven wordt.

De leden van de fractie van de PVV vragen naar de belastingdruk bij vererving of schenking van ondernemingsvermogen in andere landen met betrekking tot schenkingen, met name in België en Duitsland. Ook vragen deze leden naar het aantal andere landen dat een volledige vrijstelling kent bij bedrijfsoverdracht en de invloed op het Nederlandse vestigingsklimaat. De leden van de fractie van de ChristenUnie, van de fractie van de SGP en van de fractie van het CDA vragen ook hoe de Nederlandse BOR zich verhoudt tot bedrijfsopvolgingsregeling in de rest van Europa. In de eerste plaats is van belang dat de schenk- en erfbelasting in andere landen een andere vormgeving of inrichting kent dan de Nederlandse schenk- en erfbelasting. In landen zoals België hangt de verschuldigde belasting bijvoorbeeld onder andere af van de regio. Vervolgens is voor een vergelijking van bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de schenk- en erfbelasting relevant dat de grondslag anders kan zijn en er kunnen andere voorwaarden gelden, zoals het hebben van een groter belang in de onderneming dan in de Nederlandse BOR, het hebben van stemrechten of anderszins een bepaalde actieve betrokkenheid bij de onderneming, voorwaarden aan de sector waarin de onderneming actief is of een minimumaantal personeelsleden, een (inhoudelijke) andere bezits- en voortzettingseis of het hebben van een accountantsverklaring. Uit het onderzoek van KPMG (update 2023) komt dat de verschuldigde schenkbelasting bij een schenking van ondernemingsvermogen van € 10 miljoen in België (Vlaanderen) en Duitsland op nul kan uitkomen indien aan alle voorwaarden is voldaan. Daarbij wijs ik erop dat de voorwaarden voor de toegang tot de faciliteit zowel in België als in Duitsland strenger zijn dan in Nederland. Zo moet de erflater of schenker in Duitsland een direct belang hebben van meer dan 25% in het nominale kapitaal en moet een erflater of schenker in Vlaanderen de volle eigendom van de aandelen bezitten en ten minste 50% van de stemrechten hebben. Dit is veel strenger dan de eis die Nederland kent van ten minste 5% van het geplaatste aandelenkapitaal. Verder kent België ook de voorwaarde dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioen meer dan 1,5% van de totale activa moeten zijn. Kortom, als in een ander land een hogere vrijstelling geldt, betekent dat niet per definitie dat minder schenk- of erfbelasting is verschuldigd. Daarnaast is de schenk- en erfbelasting slechts één element in de beoordeling of een land aantrekkelijk is voor ondernemers. Dat hangt namelijk ook af van andere omstandigheden, zoals de infrastructuur, stabiliteit van het land, arbeidsmarkt, voorzieningen etc. Hoeveel andere landen in de wereld een volledige vrijstelling kennen bij bedrijfsoverdracht is mij niet bekend. In het rapport van de OESO staat wel enige informatie hierover. Hieruit volgt dat België, Finland, Frankrijk, Duitsland, Hongarije, Ierland, Italië, Japan, Korea, Luxemburg, Polen, Spanje, Zwitserland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten wel een fiscale faciliteit hebben, maar geen (volledige) vrijstelling. Chili, Denemarken, Griekenland, Litouwen, Portugal en Slovenië kennen geen faciliteit en ook geen vrijstelling.

### *1.11. EU-aspecten*

### *1.12. Doenvermogen*

### *1.13. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven*

### *1.14. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst*

Het lid Omtzigt vraagt om uitsplitsing per deelmaatregel van de in de uitvoeringstoets genoemde personele gevolgen van de met dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassingen van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (BOR en DSR ab).

Een precieze uitsplitsing is niet goed te geven. De Belastingdienst heeft ervoor gekozen om de (deel)maatregelen integraal te beoordelen op hun uitvoerbaarheid, mede gelet op hun onderlinge samenhang en inwerking op elkaar. Het is belangrijk om te benadrukken dat de verlangde incidentele personele inzet van 57,4 fte een gecumuleerd aantal betreft, dus de totale som is van over tien jaren vanaf 2023 verspreide personele capaciteitsgevolgen. Structureel zal het pakket maatregelen evenwel voorzien in een aanzienlijke uitvoeringslastenvermindering. Dat voorafgaand aan realisatie van die personele besparing een incidentele aanvullende personele inzet noodzakelijk wordt geacht, komt doordat een toename wordt verwacht in het aantal vooroverleggen en geschillen naar aanleiding van invoering van de maatregelen. Tevens zullen structuur aanpassingen enige jaren leiden tot een complexere en in volume toegenomen aanslagregeling. Zwaartepunten daarbij zijn de gevolgen van invoering van de keuzevermogenmaatregel en de maatregel voor aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken. Bijkomende factor is dat sommige maatregelen in de eerste periode na inwerkingtreding worden uitgevoerd in afwachting van later te volgen volledige automatisering. Al die punten bij elkaar genomen staven de gegeven inschatting van de Belastingdienst dat op de korte termijn invoering van de maatregelen aanvullende inzet van hooggekwalificeerd personeel verlangt. Bedrijfsopvolgingen zijn voor zowel de Belastingdienst als de betrokken belastingplichtigen omvangrijke en complexe dossiers, waaraan vele aspecten kleven, die niet altijd goed afzonderlijk van elkaar zijn te bezien. Specifiek kan voor de keuzevermogenmaatregel nog worden aangegeven dat deze op de lange termijn handhaafbaarheidsgevolgen met zich brengt die structurele personele inzet doen verlangen. Daarnaast zal de maatregel voor aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken juist op de lange termijn de meeste besparing van uitvoeringslasten geven.

### *1.15. Advies en consultatie*

De leden van de fracties van de VVD en de SGP hebben enkele vragen over het overleg met diverse belangenorganisaties. Het klopt – de leden van de fractie van de VVD vragen daarnaar – dat in het overleg met deze belangenorganisaties (VNO-NCW, MKB-Nederland, FB Ned en LTO-Nederland) op 29 juni 2023 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. Hierover is inmiddels contact gezocht met deze organisaties om deze voorbeelden te delen en te bespreken. Overigens worden deze knelpunten niet in dit wetsvoorstel verholpen, dit in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de VVD daarnaar. De versoepeling van de bezitseis en de voortzettingseis in de BOR wordt opgenomen in het Belastingplanpakket 2025 met als beoogde inwerking-tredingsdatum 1 januari 2026.



De leden van de fractie van de SGP vragen in hoeverre de wensen van de verschillende betrokken organisaties waarmee is gesproken, zijn meegenomen in het wetsvoorstel. Uitgangspunt voor het kabinet is het continueren van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten waarbij knelpunten worden aangepakt om de regelingen te verbeteren en oneigenlijk gebruik van de regeling kan worden tegengegaan, zodat de regelingen worden gebruikt waarvoor deze zijn bedoeld. Voor de evaluatie van deze regelingen was al een schat aan informatie – ook vanuit de verschillende betrokken organisaties – beschikbaar. De evaluatie laat zien dat er mogelijkheden zijn om deze regelingen te verbeteren.<sup>22</sup> Daarmee is het kabinet aan de slag gegaan waarbij ook de (schriftelijke) input van de verschillende betrokken organisaties is betrokken. In de brief van 29 juni 2023 heeft het kabinet de Tweede Kamer vervolgens geïnformeerd over zijn voornemens en de exacte uitkomsten van zijn vervolgonderzoek naar de beste manier om de gewenste verbeteringen in de BOR en de DSR af te kunnen realiseren dit onderzoek.<sup>23</sup>

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

---

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

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570. Kamerstukken I 2022/23, 36 202, Z.