

Vergaderjaar 2001–2002

**28 188**

## **Flexibilisering van de geruisloze doorschuiving**

**Nr. 1**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 15 januari 2002

Hierbij bied ik u een notitie aan waarin de mogelijkheden tot een verdere flexibilisering van de mogelijkheid tot geruisloze doorschuiving in de inkomstenbelastingsfeer worden onderzocht.

Met deze notitie wordt uitvoering gegeven aan de motie van de leden Hindriks en De Vries (TK, 2000/2001, 27 209, nr. 20) en de door mij tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2002 – II gedane toezegging dat deze notitie nog voor het einde van het jaar aan u zou worden toegezonden (TK 2001/2002, 28 013, nr. 6). In de notitie kom ik tot de conclusie dat de meest reële mogelijkheid tot een verdere flexibilisering is gelegen in een uitbreiding van de huidige faciliteit naar werknemers, en wel langs de lijn van het amendement van het lid Giskes c.s. (TK, 2001/2002, 28 034, nr. 8). Ik neem mij daarom voor om zo spoedig mogelijk de inwerkingtreding van het amendement Giskes c.s. bij koninklijk besluit te bevorderen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos

## 1. Inleiding

Tijdens de behandeling van het Ondernemerspakket 2001 in de Tweede Kamer is uitvoerig van gedachten gewisseld over de in dat pakket opgenomen mogelijkheid van geruisloze doorschuiving van een onderneming naar een mede-ondernemer. Van mijn kant heb ik daarbij aangegeven dat het verstandig is om nog eens naar deze faciliteit te kijken en te bezien of de voorwaarde van drie jaar mede-ondernemerschap de meest geschikte manier is om de doorschuivingsfaciliteit beheersbaar te houden. Voorts is toen een motie van de leden Hindriks en De Vries<sup>1</sup> aangenomen, waarin wordt verzocht om flexibelere varianten voor de doorschuifregeling te inventariseren.

Vervolgens is tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2002 een amendement van het lid Giskes c.s.<sup>2</sup> aangenomen. Dit amendement opent de mogelijkheid om een onderneming ook geruisloos door te schuiven naar een werknemer die, gedurende de 36 maanden die voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht, in die onderneming werkzaam is geweest. Inwerkingtreding van dit amendement vindt plaats bij koninklijk besluit.

Met deze notitie wordt ter voldoening aan de motie Hindriks/De Vries een inventarisatie gegeven van mogelijkheden voor meer flexibele varianten voor de doorschuifregeling. Daarmee wordt tevens de variant uit het amendement Giskes c.s. in een ruimere context geplaatst. In de notitie wordt de conclusie getrokken dat de variant uit het amendement Giskes c.s. de meest reële mogelijkheid is voor verruiming van de doorschuifregeling.

## 2. Bestaande mogelijkheden voor geruisloze doorschuiving

In de inkomstenbelasting bestaat al sinds lange tijd de mogelijkheid om in het kader van bedrijfsopvolging een onderneming geruisloos, dat wil zeggen zonder afrekening over de stille en fiscale reserves, door te schuiven. Die mogelijkheid was onder de wet op de inkomstenbelasting 1964 in beginsel beperkt tot de familiesfeer<sup>3</sup>.

Bij het Ondernemerspakket 2001, dat onder meer tot doel had om bestaande fiscale belemmeringen voor (startende) ondernemers zoveel mogelijk weg te nemen en de kansen voor het ondernemerschap te vergroten, is gezocht naar mogelijkheden om de reikwijdte van de doorschuifregeling bij bedrijfsopvolging te vergroten, zonder daarbij het zogenoemde realisatiebeginsel uit het oog te verliezen. Het realisatiebeginsel houdt in dit verband in, dat belasting moet worden betaald wanneer een onderneming wordt verkocht. Zou dit beginsel volledig worden losgelaten, dan zou een onderneming kunnen worden verkocht zonder dat ooit over de meerwaarde (de stille en fiscale reserves) hoeft te worden afgerekend.

Binnen deze randvoorwaarde is bij het Ondernemerspakket 2001, in navolging van het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» en mede gezien de beschikbare budgettaire ruimte, gekozen voor een doorschuiving naar mede-ondernemers.

De mogelijkheid van doorschuiving naar mede-ondernemers houdt in, dat geen afrekening plaatsvindt als de overnemer die de onderneming voortzet reeds gedurende de 3 jaren die voorafgaan aan de overdracht als mede-ondernemer was betrokken bij de onderneming. Dit betekent dat de onderneming gedurende die 3 jaren deel moet hebben uitgemaakt van een samenwerkingsverband tussen de overdrager en de voortzetter, waarbij de voortzetter als ondernemer winst uit onderneming genoot. De laatstgenoemde eis houdt in dat de onderneming in die periode mede voor zijn rekening werd gedreven en hij aansprakelijk was voor verplichtingen met betrekking tot die onderneming.

De doorbreking van het realisatiebeginsel is in deze situatie aanvaardbaar

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2000/2001, 27 209, nr. 20.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2001/2002, 28 034, nr. 8.

<sup>3</sup> Voor de volledigheid merk ik op dat de faciliteit ook kan worden toegepast ten aanzien van een derde, wanneer de onderneming aan hem toekomt krachtens erfrecht. Dit zal echter niet veelvuldig voorkomen.

omdat het niet gaat om een verkoop van de onderneming aan een willekeurige derde, maar aan een persoon die reeds geruime tijd bij die onderneming was betrokken, hetgeen in het belang is van de continuïteit van de onderneming. De doorbreking gaat bovendien niet zover dat nooit meer over de in de onderneming neergeslagen meerwaarde hoeft te worden afgerekend. De claim op de meerwaarde wordt doorgeschoven naar de overnemer, doordat deze in zijn boekhouding verder moet gaan met de boekwaarden die golden voor de overdrager. Een bezwaar dat tegen de huidige regeling kan worden aangevoerd, is dat zij geen soelaas biedt als de zittende ondernemer er niets voor voelt om reeds voor de overdracht de zeggenschap binnen zijn onderneming te delen met een ander (de mede-ondernemer).

### **3. Opties voor verdere flexibilisering**

Voor alternatieven voor of aanvullingen op de huidige doorschuifregeling zijn verschillende opties denkbaar. In het vervolg van deze paragraaf passeren zij de revue. Het betreft:

- doorschuiving naar werknemers;
- doorschuiving naar familieleden;
- opnemen van een voortzettingseis;
- doorschuiving a *à carte*;
- de overnemer blijft de koopsom schuldig.

#### *3.1. Doorschuiving naar werknemers*

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 en van het Ondernemerspakket 2001 heb ik aangegeven dat uitbreiding van de regeling van geruisloze doorschuiving tot personen buiten de familiesfeer, alleen mogelijk is door materiële eisen te stellen aan de betrokkenheid van de opvolger. Daaraan is invulling gegeven met de eis van 3 jaren mede-ondernemerschap voor de overdracht.

Voor de betrokkenheid bij en de continuïteit van de onderneming heeft er geen wezenlijk verschil te bestaan tussen een voortzetter die voor de overdracht mede-ondernemer was en een voortzetter die werknemer was. Vanuit die optiek vormt uitbreiding tot werknemers naar mijn oordeel de meest voor de hand liggende vorm van verdere flexibilisering van de regeling. De Tweede Kamer heeft deze mogelijkheid reeds omarmd door het aannemen van het amendement-Giskes.

Wel kan nog de vraag worden gesteld of dan geruisloze overdracht aan elke willekeurige werknemer van de onderneming mogelijk moet zijn, of dat aan dat werknemerschap nadere eisen moeten worden gesteld. In ieder geval lijkt het voor de hand te liggen om – analoog aan de regeling voor geruisloze overdracht naar mede-ondernemers – de eis te stellen dat de werknemer reeds gedurende een substantiële periode bij de onderneming betrokken is. Alleen in dat geval kan, dankzij de ervaring die de werknemer met de onderneming heeft, overdracht aan een werknemer toegevoegde waarde hebben boven overdracht aan een willekeurige derde. Concreet zou de eis kunnen worden gesteld van drie jaar werknemerschap voor de overdracht.

Voorts kan de vraag opkomen of nog eisen moeten worden gesteld aan de inhoud van het dienstverband. Te denken valt aan de eis dat de werknemer in die 3 jaren organisatorische verantwoordelijkheden moet hebben gehad. Een dergelijke eis is echter niet eenvoudig te formuleren en te controleren door de Belastingdienst. Ook valt te denken aan de eis dat het dienstverband in die 3 jaren in kwantitatief opzicht van betekenis moet zijn geweest, bijvoorbeeld door de voorwaarde te stellen dat het dienstverband van de voortzetter in uren gedurende elk van die jaren ten minste gelijk was aan het uren criterium voor de zelfstandigenaftrek (in beginsel 1 225 uur). Het lijkt echter moeilijk verdedigbaar om zo'n ureneis

te stellen voor geruisloze overdracht aan werknemers, terwijl hij niet wordt gesteld voor de overdracht aan mede-ondernemers. Uitbreiding van de doorschuiffaciliteit tot werknemers die reeds 3 jaar bij de onderneming betrokken waren, brengt een budgettaire beslag met zich mee van circa f 5 mln (€ 2,27 mln) per jaar.

### *3.2. Verruiming doorschuiffaciliteit binnen de familiesfeer*

Een argument dat kan worden aangevoerd voor een afzonderlijke doorschuiffaciliteit in de familiesfeer naast die voor de overdracht aan mede-ondernemers, is dat de mogelijkheid van doorschuiving in de familiesfeer al bestaat voor het geval van overlijden. Zonder een faciliteit voor doorschuiving bij overdracht in de familiesfeer is het denkbaar dat de overdracht feitelijk wordt uitgesteld tot het overlijden. Dit is onwenselijk omdat dan niet wordt aangeknoopt bij het economisch juiste moment van overdracht.

De gemaakte keuze voor een algemeen werkende doorschuiffaciliteit waarin materiële eisen worden gesteld aan de betrokkenheid van de opvolger, valt echter moeilijk te verenigen met een regeling voor de familiesfeer waarin die eisen niet worden gesteld. Het moet bepaald niet worden uitgesloten dat een dergelijke ongelijkheid ook juridisch niet houdbaar is. Dat zou als consequentie kunnen hebben dat de driejaarseis voor mede-ondernemers zou sneuvelen. Het laatste zou op gespannen voet staan met het hierboven genoemde realisatiebeginsel. Ook zou dit een substantiële budgettaire derving tot gevolg hebben (f 200 – 300 miljoen per jaar).

### *3.3. Opnemen van een voortzettingseis*

Teneinde toepassing van de regeling te versoepelen en eventueel misbruik van de doorschuiffaciliteit te voorkomen, kan gedacht worden aan het opnemen van een eis die inhoudt dat de faciliteit wordt teruggenomen indien de overgedragen onderneming binnen een bepaalde periode niet langer wordt voortgezet. Te denken valt hierbij aan een periode van bijvoorbeeld drie jaren.

Bij een voortzettingseis is echter geen effectieve sanctie denkbaar. Als na de overdracht niet aan de gestelde eis blijkt te worden voldaan, kan de faciliteit alleen bij de verkoper worden teruggenomen. Voor de koper ontstaat aldus een spel zonder nieten. Enerzijds kan hij een lagere aankoopprijs bedingen, terwijl anderzijds het niet voldoen aan de voortzettingseis hem niet treft. Dit is frustrerend voor de verkoper omdat deze het gevaar loopt dat hij alsnog moet afrekenen over de werkelijke waarde van de onderneming ten tijde van de overdracht, terwijl hij een lagere koopsom heeft ontvangen. Denkbaar is zelfs dat hij nog niets heeft ontvangen omdat de koopsom schuldig is gebleven, maar dat hij alsnog wel moet afrekenen. De gevolgen van een en ander zullen het overnameproces aanzienlijk compliceren waardoor de regeling over haar doel heen schiet.

### *3.4. Doorschuiving à la carte*

Onder doorschuiving à la carte wordt verstaan dat de overdrager bij een geruisloze overdracht van een onderneming de mogelijkheid wordt geboden om met betrekking tot bepaalde overgedragen vermogensbestanddelen wel af te rekenen over de daarin besloten stille reserves of de daarop betrekking hebbende fiscale reserves. Dit kan van belang zijn als de overdrager nog niet verrekende verliezen heeft of als de overnemer niet alle fiscale claims voor zijn rekening wil nemen.

Een doorschuiving à la carte is reeds enkele keren eerder ter sprake gebracht. De werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers, onder voorzitterschap van dr. C.J. Oort, oordeelde dat er geen reden was voor een doorschuiving à la carte. Met name niet omdat dit gecompliceerd is en gepaard zou gaan met administratieve lasten. De subwerkgroep winst van de Werkgroep fiscaal technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting kwam echter tot een andere conclusie. In haar rapportage deelde de werkgroep mee niet goed in te zien waarom iemand die wel het meerdere (doorschuiving) mag, niet het mindere (gedeeltelijke afrekening) zou mogen. Aanbevolen werd dan ook om doorschuiving à la carte mogelijk te maken. Deze variant heeft als bezwaar dat (stakende) ondernemers een fiscaal geïntereerd, optimaal evenwicht kunnen gaan zoeken tussen uitstel van belastingheffing en het ontvangen van een zo hoog mogelijke overdrachtsprijs. Het uitstel van belastingheffing zou, afhankelijk van de mate waarin van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt, tot een budgettaire derving leiden die in eerste instantie enkele tientallen miljoenen zou kunnen bedragen. Verder kan sprake zijn van precedentwerking naar de vennootschappelijke sfeer. Ten slotte leidt deze variant tot aanzienlijke administratieve lasten.

### *3.5. Overname tegen schuldig erkenning*

In de praktijk komen gevallen voor waarin de onderneming niet wordt overgedragen tegen contanten maar tegen een vordering, omdat de overnemer op het moment van overname nog niet beschikt over voldoende middelen. Een ernstige belemmering voor deze wijze van overdracht is gelegen in de geldende jurisprudentie van de Hoge Raad waaruit blijkt dat in zo'n geval de vordering moet worden gerekend tot het privé-vermogen. Dit betekent dat de overdrager direct moet afrekenen. Omdat hij de koopsom nog niet heeft ontvangen, zal hij de aanslag daarbij moeten voldoen uit de liquide middelen die hij voorhanden heeft.

In haar rapport van 21 december 1995 heeft de hierbovengenoemde subwerkgroep winst mijn ambtsvoorganger verzocht om in dit geval het standpunt in te nemen dat nog geen sprake is van stakingswinst voorzover de aflossingen de boekwaarde van de overgedragen onderneming niet te boven gaan. Dit verzoek druist in tegen de hierboven bedoelde jurisprudentie van de Hoge Raad die nog niet zo lang geleden is bevestigd in het arrest van 14 juli 2000, nr. 35646 (BNB 2000/321). Deze jurisprudentie luidt dat de tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming, of een gedeelte daarvan, in de regel verplicht behoort tot het privé-vermogen. Dit is slechts anders indien er, kort gezegd, een gereede kans bestaat dat de overdrager de onderneming in de toekomst weer voor eigen rekening zal gaan drijven. In het licht van deze jurisprudentie zag mijn ambtsvoorganger geen mogelijkheden om aan te nemen dat de hierboven genoemde vordering niet tot een verplichte afrekening moet leiden.

Vervolgens kan de vraag worden gesteld, of het wenselijk is een dergelijk resultaat te bereiken via wetswijziging. Bij de voorbereiding van het Ondernemerspakket 2001 is besloten niet met een voorstel op dit punt te komen. De belangrijkste redenen daarvoor waren de complexiteit en uitvoeringsproblemen met de daarmee samenhangende administratieve lasten. Zo is het niet goed mogelijk om af te bakenen in welke gevallen er werkelijk sprake is van liquiditeitsproblemen bij de overnemer en er bestaat een risico op welbewust uitstel of afstel – met name in de familie-sfeer – van aflossing.

#### **4. Andere vormen om afrekening in de tijd op te schuiven**

Bij het beantwoorden van de vraag of het wenselijk is om de bestaande regeling van de geruisloze doorschuiving bij bedrijfsopvolging verder te flexibiliseren, moet in de beschouwing worden betrokken dat er nog andere mogelijkheden bestaan om bij de overdracht van een onderneming directe afrekening te voorkomen. Zo kan voor de stakingswinst een lijfrente worden bedongen (tot een maximum van f 797 974 of € 362 105). Ook is het mogelijk om de onderneming te verhuren of over te dragen tegen een winstrecht. Voorts kan de toetreding tot een samenwerkingsverband in de vorm van een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap soelaas bieden.

#### **5. Conclusies**

Bedrijfsoverdrachten kunnen op verschillende wijzen worden gerealiseerd, waarbij de geruisloze overdracht slechts één van de opties is. Voor welke mogelijkheid uiteindelijk wordt gekozen, is afhankelijk van de wens van de overdragende ondernemer of de situatie waarin hij zich bevindt. In deze notitie is bezien, wat de mogelijkheden zijn om te komen tot een verdere flexibilisering van de geruisloze doorschuiving. De geruisloze overdracht is in die zin uniek, dat wél sprake is van staking van de onderneming maar dat afrekening desalniettemin achterwege blijft. Hierdoor wordt het realisatiebeginsel doorbroken. Juist door de bijzonderheid dat geen afrekening plaatsvindt terwijl wél de betrokkenheid bij de onderneming verloren gaat, dienen eisen te worden gesteld aan deze faciliteit. Vanuit de gedachte dat de doorschuivingsfaciliteit is bedoeld om de continuïteit van de onderneming te stimuleren ligt het voor de hand om de bedoelde eisen in die richting te zoeken. Dit is ook gebeurd bij de totstandkoming van de regeling die thans is opgenomen in de Wet inkomstenbelasting 2001. In die regeling wordt de betrokkenheid bij de onderneming gevonden in het mede-ondernemerschap. Omdat er voor de betrokkenheid bij en de continuïteit van de onderneming geen wezenlijk verschil behoeft te bestaan tussen een voortzetter die gedurende de drie jaren voor de overdracht mede-ondernemer was en een voortzetter die gedurende die periode werknemer was, vormt uitbreiding tot werknemers naar mijn mening de meest voor de hand liggende vorm van verdere flexibilisering. Aan de andere alternatieven kleven te veel nadelen, zowel van principiële als van budgettaire aard. Overigens heeft, zoals gezegd, de Tweede Kamer deze mogelijkheid reeds omarmd door het aannemen van het amendement-Giskes.

Een verdere uitbreiding naar de familiesfeer zou een moeilijk te verdedigen ongelijkheid creëren binnen de doorschuivingsregeling. Het opnemen van een voortzettingseis zou het overnameproces ongunstig beïnvloeden door het ontbreken van een sanctiemogelijkheid. Doorschuiving à la carte kan leiden tot het, vanuit een fiscaal oogpunt zoeken naar een optimaal evenwicht tussen uitstel van belastingheffing en het ontvangen van een zo hoog mogelijke overdrachtprijs. De budgettaire derving zou in eerste instantie enkele tientallen miljoenen guldens kunnen bedragen. Ook kan precedentwerking naar de vennootschappelijke sfeer ontstaan. Ten slotte leidt deze variant tot aanzienlijke administratieve lasten. Doorschuiving tegen schuldigerkenning brengt een niet goed op te lossen afbakeningsproblematiek met zich mee, en het risico van uitstel of afstel van de aflossing.