

Vergaderjaar 2005–2006

28 207

Fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid

Nr. 11

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

Vastgesteld 27 september 2005

Binnen de vaste commissie voor Financiën¹ hebben enkele fracties de behoefte over de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 18 februari 2005 inzake de bespreking van mogelijke knelpunten rondom de landbouwvrijstellingen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (28 207, nr. 10), enkele vragen en opmerkingen voor te leggen. Bij brief van 26 september 2005 zijn de vragen door de staatssecretaris van Financiën beantwoord. Vragen en antwoorden zijn hierna afgedrukt.

De voorzitter van de commissie,
Tichelaar

De adjunct-griffier van de commissie,
Vente

¹ Samenstelling:

Leden: Van der Vlies (SGP), Crone (PVDA), Bakker (D66), Hofstra (VVD), De Haan (CDA), Bussemaker (PVDA), Vendrik (GL), Halsema (GL), Kant (SP), Blok (VVD), Ten Hoopen (CDA), ondervoorzitter, Smits (PVDA), De Pater-van der Meer (CDA), Van As (LPF), Tichelaar (PVDA), voorzitter, Koopmans (CDA), Gerkens (SP), Van Vroonhoven-Kok (CDA), Varela (LPF), De Nerée tot Babberich (CDA), Koomen (CDA), Fierens (PVDA), Aptroot (VVD), Smeets (PVDA), Heemskerk (PVDA), Dezentjé Hamming-Bluemink (VVD) en Van Egerschot (VVD).

Plv. leden: Rouvoet (CU), Koenders (PVDA), Dittrich (D66), Balemans (VVD), Kortenhorst (CDA), vacature PVDA, Duyvendak (GL), Van Gent (GL), De Ruiter (SP), De Krom (VVD), Atsma (CDA), Dijsselbloem (PVDA), Omtzigt (CDA), Eerdmans (LPF), Noorman-den Uyl (PVDA), Mosterd (CDA), Van Bommel (SP), De Vries (CDA), Hermans (LPF), Mastwijk (CDA), Rambocus (CDA), Stuurman (PVDA), Luchtenveld (VVD), Blom (PVDA), Douma (PVDA), De Vries (VVD) en Van Beek (VVD).

I Vragen en opmerkingen vanuit de vaste commissie voor Financiën

Inleiding

Zoals inmiddels als bekend mag worden verondersteld, hechten de leden van de CDA-fractie zeer aan een fiscaal klimaat waarin zo min mogelijk belemmeringen voor bedrijfsoverdrachten gelden. Per slot van rekening is het voor het goed functioneren van onze economie van belang dat bedrijven gemakkelijk kunnen worden overgedragen. Stokt de bedrijfs-overdracht om één of andere reden, dan gaat niet alleen economische bedrijvigheid, werkgelegenheid, maar ook kennis en ervaring verloren. Uiteraard zijn er vele factoren die de bedrijfsoverdrachten faciliteren, de fiscaliteit is daar één van.

De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat hun pleidooi voor soepele bedrijfsoverdrachten natuurlijk óók moet gelden voor de bedrijfs-overdrachten binnen de landbouwsector. Zij wijzen erop dat in het Belastingplan 2005 ook een aantal maatregelen op het gebied van de inkomstenbelasting en het successierecht is opgenomen waarbij een goede bijdrage wordt geleverd aan het fiscaal aantrekkelijk maken. De landbouwsector zal hier uiteraard ook van profiteren.

Deze leden zijn van mening dat meer aandacht gegeven moet worden aan degene die de economische activiteiten voortzet. Het uitgangspunt moet zijn dat een overdracht naast een einde voor de overdragende ondernemer bovenal een start is voor een nieuwe ondernemer. Artikel 15, lid 1 Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (hierna: WBR) waarin de doorschuif Faciliteiten voor de overdrachtsbelasting zijn geregeld, de notitie van de regering is hierop gecentreerd, is daarvan een prachtig voorbeeld.

Genoemde leden zijn dan ook ingenomen met de brief van de regering waarin de fiscale knelpunten in de landbouwsector bespreekt, en op sommige punten tegemoet komt aan de wensen die leven in het veld. Zij menen wel dat er nog een aantal vragen en opmerkingen zijn blijven liggen.

De leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie hebben met belangstelling kennis genomen van de brief van de regering waarmee zij de toezegging nakomt om knelpunten in de WBR nader te beschouwen en waarmee zij tevens uitvoering geeft aan de motie Slob c.s. rondom de landbouwvrijstellingen in de WBR. Concreet leidt het onderzoek ertoe dat twee in de praktijk gesignaleerde knelpunten worden aangepakt, maar dat een aantal andere knelpunten niet worden weggenomen, waarbij veelal het argument in stelling wordt gebracht dat de budgettaire gevolgen te groot zouden zijn. De leden van beide fracties vinden dat een begrijpelijke tegenwerping, maar zijn van mening dat het niet oplossen van ervaren knelpunten tot onbillijke uitkomsten kan leiden. Belastingheffing mag volgens deze leden geen (onoverkomelijke) hindernis zijn bij economisch gewenste bedrijfsovernames. Daarom stellen zij onderstaand een aantal vragen teneinde enerzijds een aantal zaken nog helderder boven tafel te krijgen en om anderzijds nog een aantal knelpunten in de ervaren landbouwpraktijk op te lossen.

De leden van de LPF-fractie complimenteren de regering allereerst dat zij geslaagd is in een betrekkelijk gering aantal pagina's bovenstaande knelpunten uiteen te zetten.

Puntsgewijs hebben deze leden nog enkele vragen die zij gaarne ter beantwoording aan de regering wensen voor te leggen.

Afstemming Inkomstenbelasting en Belastingen van Rechtsverkeer

Het grote probleem rond artikel 15 WBR is de geïsoleerde benadering van de WBR waardoor de samenhang met andere heffingswetten wringt. De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat een betere afstemming tussen de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: IB) en de WBR dringend noodzakelijk is. De regering gaat daar verder niet op in. Waarom bijvoorbeeld wordt artikel 15-1-b niet aangepast aan artikel 3.63 Wet IB 2001? De ratio van de geruisloze doorschuiving in de inkomstenbelasting is bedrijfsoverdrachten niet fiscaal te belemmeren. De oorspronkelijke ratio voor de overdrachtsbelasting was versnippering van het ondernemingsvermogen te voorkomen. Door de wetswijziging per 28 februari 2000 is de ratio veel meer opgeschoven in de richting van die van de inkomstenbelasting. Bovendien zou het stroomlijnen van de verschillende wetsartikelen met betrekking tot de bedrijfsoverdrachten de versoepeling van bedrijfsoverdrachten kunnen bevorderen. Volgens de regering is dit echter te duur. Maar over welk bedrag praten wij dan en waar is dat op gebaseerd?

Ook de leden van de fracties van de PvdA en ChristenUnie geven aan dat van verschillende zijden erop is gewezen dat het niet mogelijk zou zijn om artikel 15, lid 1, letter e WBR toe te passen bij een geruisloze doorschuiving naar ondernemers (artikel 3.63 Wet IB 2001), althans dat het uitvoeringsbesluit WBR daarin niet voorziet.

Het lijkt er immers op dat het uitvoeringsbesluit WBR (artikel 4) alleen een voorziening biedt als wordt ingebracht met voorbehoud van stille reserves, maar geen uitkomst biedt in gevallen waarin geruisloos wordt doorgeschoven met gebruikmaking van artikel 3.63 Wet IB 2001.

Is het een bewuste keuze geweest om geen toegang te bieden tot de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter e WBR bij geruisloze doorschuiving naar ondernemers (artikel 3.63 Wet IB 2001)? Zo ja, wat is daarvan de achtergrond? Zo nee, is het mogelijk om het uitvoeringsbesluit WBR daarop aan te passen?

Artikel 15, eerste lid, onderdeel b WBR

Voortzettingsvereiste

De leden van de CDA-fractie constateren dat artikel 15, eerste lid, onderdeel b WBR geen absoluut voortzettingsvereiste kent. Hierdoor is er in de praktijk verwarring. In een vraag- en antwoordenbesluit heeft de regering het standpunt ingenomen dat de vrijstelling niet van toepassing is als het kind de onderneming direct of op een later tijdstip inbrengt in een personenvennootschap. De onderneming wordt dan niet geheel door het kind voortgezet, maar mede door een derde. De toelichting is overigens genuanceerder dan het antwoord. Volgens de toelichting is het wel toegeestaan dat het verkrijgende kind op een later moment de verkregen onderneming in een samenwerkingsverband met anderen gaat exploiteren. Uiteraard, aldus de toelichting, mits ten tijde van de verkrijging van de onderneming of de daaraan dienstbare onroerende zaken aannemelijk is dat het kind de onderneming wat de bedrijfsvoering betreft in haar geheel zal voortzetten. Of van een wezenlijke voortzetting sprake is, zal aan de hand van de feitelijke omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld. Met dit antwoord tasten we natuurlijk nog volledig in het duister over wat onder een «later moment» moet worden verstaan. De regering keurt overigens onder voorwaarden wel goed dat een samenwerkingsverband wordt aangegaan met een ander kind van de ouder. Genoemde leden menen dat deze goedkeuring niet royaal is. Want als er al een samenwerking met een broer of zus gewenst is, zou de overdracht toch al hebben plaatsgevonden aan beide kinderen en niet aan één van de

kinderen. En waarom strekt de goedkeuring zich niet uit tot een kleinkind of de echtgenoten? Die behoren toch ook tot de kring van de familieleden waaraan kan worden overgedragen? Dan kan een overnemend kind in elk geval een man-vrouw-firma aangaan of een samenwerkingsverband met één van zijn of haar kinderen. Hierdoor wordt voorkomen dat een natuurlijke ontwikkeling van de onderneming wordt verhinderd door de heffing van overdrachtsbelasting. Graag ontvangen deze leden een reactie van de regering hierop.

De leden van de LPF-fractie merken op dat ten aanzien van de kring van gefacilieerden die een beroep kan doen op artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR de regering weergeeft dat zij gelet op de ratio van deze bepaling en de budgettaire gevolgen van een dergelijke verruiming niet op dit verzoek kan ingaan.

Welk budgettair beslag is gemoeid met de uitbreiding van de kring van gefacilieerden tot bijvoorbeeld broers en eventuele werknemers? Acht de regering het technisch juridisch mogelijk dat een faciliteit in de overdrachtsbelasting het karakter van uitstel – in plaats van afstel – van belastingheffing heeft?

Overdracht onroerende zaken aan het begin van het overnametraject

In de agrarische sector komt het vaak voor dat de onroerende zaken al in het begin van het overnametraject worden ingebracht om de opvolger in staat te stellen om binnen het samenwerkingsverband vermogen op te bouwen, zo constateren de leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie. In de brief van 18 februari 2004 (onderdeel 1.1) wordt echter gesteld dat dat niet vaak voorkomt en dat bijzondere voorzieningen voor gevallen waarin de onroerende zaken aan het begin van het overname traject worden overgedragen dan ook niet noodzakelijk zijn. Ook in het besluit van 22 maart 2004 (nr. CPP2004/543M, vraag 6) geeft de regering aan dat een overdracht van onroerende zaken voorafgaand aan de overdracht van een onderneming niet kan delen in de vrijstelling. Kan de regering haar stelling nader onderbouwen?

De leden van deze beide fracties merken op dat met het oog op gefaseerde bedrijfsoverdrachten artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR echter op verzoek van de Tweede Kamer is uitgebreid met de tekst «al dan niet in fasen». De toevoeging van die tekst impliceert dat de overdracht van de onroerende zaken in elke willekeurige fase (ook aan het begin) van het overnametraject zou moeten kunnen geschieden.

Uit de vragen van de CDA-fractie tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel inzake de wijziging van de overdrachtsbelasting blijkt ook overduidelijk dat men niet alleen het oog had op een overdracht van onroerende zaken aan het einde van het overnametraject maar op gefaseerde overdrachten gedurende het hele overnametraject (onderdeel 2.4 van de nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2000, V-N 2000/46.1).

Zonder nadere toelichting lijken uw (beleids)uitingen strijdig te zijn met het doel dat werd beoogd met de toevoeging van de tekst «al dan niet in fasen». Deelt de regering de mening dat, gelet op het bovenstaande, uit het gevoerde beleid een te beperkte uitleg blijkt van de zinsnede «al dan niet in fasen» en zo neen, waarom niet? Zo ja, welke oplossingen zijn er dan mogelijk?

Hoe is de regering gekomen tot de vaststelling dat in de regel de exploitatie van de onderneming eerst wordt overgedragen en dat vervolgens pas de kapitaalgoederen overgaan op de verkrijger? Wordt deze vaststelling gedeeld door de betrokkenen, zo vragen de leden van de SGP-fractie.

Afzien van bedrijfsovername gedurende het overnametraject

De leden van de CDA-fractie constateren dat vanuit het veld een probleem

wordt geconstateerd ingeval de opvolger halverwege de rit besluit om het bedrijf toch niet over te nemen. De faciliteit voor de overdrachtsbelasting geldt dan niet meer, terwijl dan vaak wel al onroerende zaken zijn overdragen. De regering geeft aan dat dit probleem omzeild kan worden door de onroerende zaken pas in een later stadium over te dragen. Is het echter niet juist zo dat het in de agrarische sector vaak voor komt dat de onroerende zaken al in het begin van het overnametraject worden ingebracht om de opvolger in staat te stellen om vermogen op te bouwen. Is het ook niet zo dat artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR op dit principe ook afgestemd, blijkens de parlementaire behandeling? Graag ontvangen deze leden een reactie van de regering hierop.

De leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie merken op dat de regering in haar brief van 18 februari (onderdeel 1.1) stelt dat het zelden voorkomt dat onroerende zaken al in het begin van het overnametraject worden ingebracht en dat een voorziening, die erin voorziet dat de (her)verkrijging door de overdrager als de overnemer gedurende het overnametraject toch afziet van de overname, niet noodzakelijk is. Hoe rijmt deze stelling zich met het argument van het landbouwbedrijfsleven dat de overdracht in een vroege fase van het overnametraject wel vaak voorkomt en dat een voorziening wel noodzakelijk is? Is de regering bereid om daarom alsnog een voorziening te treffen in de gevallen waarin de overnemer gedurende het overnametraject afziet van de overname? Het argument van het bedrijfsleven dat overdracht van onroerende zaken in een vroege fase van het overnametraject wel voorkomt, stelt uw motivering in onderdeel 3 van uw brief van 18 februari 2005 in een ander licht. In dat onderdeel stelt de regering dat het niet noodzakelijk is om ook een terugkeermogelijkheid te bieden na gebruikmaking van artikel 15, eerste lid, onderdeel b WBR, omdat overdracht van onroerende zaken alleen aan het einde van het overnametraject zou plaatsvinden wanneer er al zekerheid bestaat over de overname. Is de regering bereid het verzoek om ook een terugkeermogelijkheid te bieden na gebruikmaking van artikel 15, eerste lid 1, onderdeel b WBR in heroverweging te nemen, mede gelet op hetgeen gesteld is bij de vragen 1 en 2 hiervoor?

De leden van de VVD-fractie constateren dat uit de praktijk blijkt dat overdracht van onroerende zaken vaak juist in een vroege fase van het overnametraject voorkomt. Dit om de opvolger in staat te stellen vermogen op te bouwen. Waarom geeft de regering in haar brief aan dat de regering geen maatregelen gaat treffen i.v.m. heffing van overdrachtsbelasting, omdat deze makkelijk kan worden voorkomen door pas in latere fase van het overnametraject de onroerende zaken over te dragen? Deelt de regering de mening dat dit indruist tegen de dagelijkse praktijk van het overnametraject, namelijk dat overdracht van onroerende zaken vaak in de vroege fase van het overnametraject plaatsvindt?

In de brief stelt de regering dat bij een overdracht in fasen, de onroerende zaken pas in een latere fase van het overnametraject worden overgedragen. Ook de leden van de SGP-fractie vragen of het de regering bekend is dat in de praktijk blijkt dat overdracht van onroerende zaken juist in een vroege fase van het overnametraject voorkomt en dat dit daarom als een knelpunt naar voren is gebracht?

Rechtstreekse overdacht aan de BV van een kind

De leden van de CDA-fractie constateren dat inzake de rechtstreekse overdacht aan de besloten vennootschap (hierna: BV) van een kind is vorig jaar maart een beleidsbesluit gepubliceerd, waarin met de toepassing van de hardheidsclausule is goedgekeurd dat de verkrijging van een ouderlijke onderneming die wordt gevolgd door de inbreng van de onderneming in

een BV onder voorwaarden wel is vrijgesteld. Deze leden hechten eraan dat deze voorwaarden in overleg met het veld worden vastgesteld.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel e WBR

Toe- en uittreden

De leden van de CDA-fractie constateren dat het toe- en uittreden in relatie tot artikel 15, eerste lid, onderdeel e WBR slecht geregeld is. Zij menen dat bij de vormgeving van artikelonderdeel te weinig rekening is gehouden met het toe- en uittreden tot een personenvennootschap. De oplossing die de (vorige) staatssecretaris aangaf, namelijk het alternatief om het in de personenvennootschap ingebrachte terug over te hevelen naar de natuurlijke persoon, biedt geen soelaas. Er moet namelijk worden toegescheiden tegen de werkelijke waarde. Voor de inkomstenbelasting betekent dit afrekenen over de volledige waarde. Genoemde leden vragen de regering of dit de bedoeling is, en of hij een oplossing voor ogen heeft.

Indien men als gevolg van overheidsbeleid (einde verleen quotum) de melkveetak dient te beëindigen en men krijgt van de verpachter een vergoeding omdat men het gepachte wel wil verlaten en vervolgens wil men met deze vergoeding ergens anders op nieuw beginnen in de zelfde sector, dient men dan fiscaal over deze vergoeding af te rekenen, zo vragen de leden van de VVD-fractie.

Samenhang met BTW

Genoemde leden noemen als recent voorbeeld van een knelpunt dat door een andere heffingswet wordt veroorzaakt, de opvatting dat het tegen een vast winstaandeel ter beschikking stellen van een zaak een (belaste) prestatie is voor de BTW. Als gevolg daarvan is een aantal situaties ontstaan waarbij de positie van buitenvennootschappelijk bedrijfsvermogen diende te worden herzien. Het gevolg is dat artikel 15, eerste lid, onderdeel e WBR niet kan worden toegepast op het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen. De leden van de CDA-fractie vragen of dit wel de bedoeling is en of hiertegen niets ondernomen kan worden.

Inbreng in een personenvennootschap

De leden van de CDA-fractie constateren dat inzake de inbreng van een onderneming in een personenvennootschap de voorwaarde dat de totale onderneming moet worden ingebracht, is aangepast. Waarom wordt die in die zin aangepast dat «vermogensbestanddelen die geen wezenlijke functie meer vervullen in de onderneming niet behoeve te worden ingebracht». Waar slaat dat woordje «meer» op? Daarbij wordt nog het volgende opgemerkt.

De leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie merken op dat per 28 februari 2000 de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling bij inbreng van onroerende zaken in een personenvennootschap, artikel 15, eerste lid, onderdeel e, sub 2 WBR, zijn aangescherpt. Eén van de voorwaarden is de eis dat «alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva worden ingebracht ...» (artikel 4, eerste lid Uitvoeringsbesluit WBR).

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de ChristenUnie merken op dat inmiddels is gebleken dat inspecteurs het standpunt innemen dat deze voorwaarde zou inhouden dat van de gehele onderneming de volledige eigendom moet worden ingebracht. De situatie waarbij de gehele onderneming wordt ingebracht, en de juridische eigendom van de onroerende zaken bij de inbrenger(s) achterblijft, zou in die visie niet kwalificeren voor de vrijstelling. Er worden op basis van deze visie al naheffingsaanslagen overdrachtsbelasting opgelegd. In de praktijk blijken

inspecteurs dat standpunt te motiveren met een passage uit onderdeel 2.1 van de brief van 18 februari («Als tot het ondernemingsvermogen alleen de economische eigendom zou behoren, kan ermee worden volstaan alleen de economische eigendom in te brengen.»). Uit de bedoelde passage wordt de conclusie getrokken dat de inbreng van de economische eigendom waarbij de inbrengers de blote eigendom behouden, niet is toegestaan. Naar genoemde leden hebben begrepen, werd het eerder wel toegestaan dat een inbrenger – met toepassing van artikel 15, eerste lid 1, onderdeel e WBR – louter het economische eigendom van de onderneming inbracht. De achtergrond om louter economisch in te brengen ligt voor agrarische ondernemers uitsluitend in de voorkoming van notariële en kadastrale kosten die worden opgeroepen door juridische eigendoms-overdrachten. Wat is de reden geweest om te breken met de praktijk waarbij de vrijstelling van artikel 15, eerste lid 1, onderdeel e WBR wel werd toegepast als louter het economische eigendom werd ingebracht? Is de regering bereid om de oude praktijk weer in ere te herstellen?

De leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie geven aan dat deze vraag moet worden gezien in het licht van de conclusie van Advocaat-Generaal Groeneveld (V-N 2003/42.27) waaruit valt af te leiden dat de misbruiksituaties die hebben geleid tot aanpassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel e WBR al werden voorkomen door de oorspronkelijke vorm van deze vrijstelling. Het is gebleken dat de MKB- en landbouwpraktijk goed uit de voeten kon met de oude vorm van de vrijstelling en dat nu misbruiksituaties met de oude vrijstelling blijkbaar ook al werden voorkomen. Er lijken dus geen belemmeringen voor herstel van de vrijstelling in de oude vorm te zijn.

De leden van de LPF-fractie vragen met betrekking tot de inbreng van een onderneming in een personenvennootschap op welke wijze de voorwaarde dat de totale onderneming moet worden ingebracht – om een beroep te kunnen doen op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter e, WBR – zal worden aangepast?

Bijschrijvingseis

Inzake de vermindering van de bijschrijving van de kapitaalrekening bij verlies, vragen genoemde leden nog naar een reactie op brief van LTO Nederland waarin zij aangeven dat het hun bedoeling was om duidelijk te maken dat een ondernemer in een «verliesjaar» geen andere mogelijkheid heeft om de kosten van levensonderhoud te voldoen dan door een beroep te doen op het kapitaal. De voorgestelde versoepeling van de bijschrijvingseis komt maar gedeeltelijk aan dat probleem tegemoet.

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de ChristenUnie vragen of het daarom niet beter zou zijn om de bijschrijvingseis te versoepelen door toe te staan dat jaarlijks voor een, nader vast te stellen, vast bedrag kan worden ingeteerd op het kapitaal als de resultaten van de onderneming onvoldoende zijn om in het levensonderhoud van de ondernemer en zijn gezin te voorzien? Graag ontvangen deze leden een reactie van de regering hierop.

De leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie merken nog het volgende op over deze bijschrijvingseis. Er is een voorziening getroffen die ervoor zorgt dat de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting in stand blijft als het kapitaal afneemt door afboeking van een verlies. Ook in verliesjaren is er voor de ondernemer en zijn gezin echter een bedrag nodig voor levensonderhoud. Er zit dan weinig anders op dan daarvoor een beroep te doen op het kapitaal van de onderneming. De hiervoor genoemde voorziening biedt dan geen uitkomst.

De regering stelt daarom voor om de zogeheten bijschrijvingseis te beperken tot 90%. Dat houdt dan onder andere in dat een ondernemer, ingeval het resultaat van de onderneming daarvoor niet voldoende is, in zijn levensonderhoud kan voorzien tot een bedrag van 10% van het kapitaal. Omdat dit een relatief getal is, zal het van de omvang van het kapitaal afhangen of dit voldoende is om in één of meerdere slechte jaren in het levensonderhoud te kunnen voorzien.

Overnamebeding

De leden van de CDA-fractie constateren dat niet alleen de sector, maar ook het midden- en kleinbedrijf behoefte hebben aan een meer concrete aanwijzing in welke gevallen een overnamebeding kwalificeert als een koopoptie (in de zin van artikel 4, derde lid, onder 1o, laatste volzin uitvoeringsbesluit WBR).

Ook de leden van de fracties van de PvdA en ChristenUnie merken op dat uit de reactie van het landbouwbedrijfsleven op uw brief van 18 februari blijkt dat de regering niet alleen die sector, maar ook het midden- en kleinbedrijf een dienst zou bewijzen door concreet aan te geven in welke gevallen een overnamebeding kwalificeert als een koopoptie (in de zin van artikel 4, derde lid, onder 1o, laatste volzin uitvoeringsbesluit WBR).

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de ChristenUnie vragen de regering of het mogelijk is om in meer concrete zin aan te geven wanneer een overnamebeding kwalificeert als een koopoptie?

De leden van de VVD-fractie vragen welke kwalificaties aangeven of een overnamebeding wel of niet te bestempelen valt tot een koopoptie?

Onder welke voorwaarde(n) zal een overnamebeding (of een toescheiding- of verblijvingsbeding) kwalificeren als een koopoptie in de zin van artikel 4, derde en vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit Belastingen van rechtsverkeer, zo vragen ook de leden van de LPF-fractie? Is voor het antwoord op de vraag of sprake is van een koopoptie nog van belang of het oude vennootschapsrecht (van BW 7A en het Wetboek van Koophandel) dan wel het nieuwe vennootschapsrecht (titel 7.13 van het Burgerlijk Wetboek, Kamerstuk 28 746) van toepassing is?

Is de regering bereid meer duidelijkheid te geven over de kwalificaties die een overnamebeding wel of niet bestempelen tot een koopoptie, zo informeren de leden van de SGP-fractie.

Staatssteun

In het verleden heeft de regering toegezegd dat subsidies op bos onbelast blijven indien Brussel het onbelast laten van subsidies niet als staatssteun ziet. In januari 2004 is er vanuit Brussel gereageerd en aangegeven dat de EU de subsidies niet als staatssteun ziet. De leden van de VVD-fractie merken op dat naar nu blijkt de regering van mening is dat niet de juiste vragen zijn gesteld aan Brussel en wordt nu overgegaan tot volledige belasting, dus ook geen gedeeltelijke vrijstelling, die eerder wel is toegezegd. Kan de regering aangeven hoe deze situatie nu precies in elkaar steekt?

Belangenorganisaties

Heeft er overleg plaatsgevonden met LTO-Nederland over de verschillende punten in de brief, zo vragen de leden van de VVD-fractie.

De leden van de SGP-fractie vragen of de regering overleg heeft gevoerd met de belanghebbende organisaties over de door hen gesignaleerde knelpunten.

II Reactie van de staatssecretaris

Inleiding

Het doet mij genoegen dat de leden van de CDA-fractie ingenomen zijn met mijn brief van 18 februari jl. inzake de ervaren fiscale knelpunten in de landbouwsfeer. Zij menen wel dat er nog een aantal vragen en opmerkingen is blijven liggen. Ook de leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie reageren met positieve bewoordingen op die brief, maar stellen een aantal vragen om zaken nog helderder boven tafel te krijgen of om anderzijds nog een aantal knelpunten op te lossen. De leden van de LPF-fractie geven een compliment omtrent het betrekkelijk geringe aantal pagina's dat nodig was om de knelpunten uiteen te zetten; puntsgewijs leggen zij nog enkele vragen voor. Graag geef ik een reactie op de vragen en opmerkingen van de hiervoor bedoelde fractieleden. De conceptreactie is op hoofdlijnen besproken met de belangenorganisaties LTO Nederland en VLB. Zij konden zich vinden in de inhoud. In het bijzonder de door mij gegeven verheldering met betrekking tot de bijschrijvingseis op de kapitaaltekening bij inbreng in een personenvennootschap heeft hen tot de conclusie gebracht dat daarmee een oplossing is geboden voor vele van de in de praktijk ervaren knelpunten.

Afstemming Inkomstenbelasting en Belastingen van rechtsverkeer

Met betrekking tot het uiteenlopen van de faciliteiten in de diverse heffingswetten merk ik het volgende op. Het is zo dat de faciliteiten hun vorm hebben gekregen uitgaande van de eigen aard en systematiek van de heffingswet waarin zij zijn opgenomen. Van belang is dat de overdrachtsbelasting een wezenlijk ander karakter heeft dan de inkomstenbelasting, en dat het bij de vrijstelling van overdrachtsbelasting gaat om afstel in plaats van uitstel van belastingheffing, zoals bij de inkomstenbelasting. De overdrachtsbelasting is voorts een eenmalige heffing en de inkomstenbelasting is een jaarlijks terugkerende heffing. Ook spelen bij de overdrachtsbelasting de persoonlijke omstandigheden – behoudens enkele uitzonderingen – geen rol terwijl deze voor de inkomstenbelasting daarentegen van groot belang zijn. Het komt door de eenmaligheid van de overdrachtsbelasting dat het niet mogelijk is de verschuldigdheid van belasting over meerdere jaren te spreiden of uit te stellen naar een later jaar. Anders dan bij de inkomstenbelasting is er slechts één moment aan te wijzen waarop de belastingplicht ontstaat, dat is het moment van de verkrijging van de onroerende zaak. De door de leden van de CDA-fractie genoemde faciliteiten in de inkomstenbelasting (artikel 3.63 Wet IB 2001) en de overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, hierna: WBR) verschillen naar mijn mening dan ook terecht van elkaar. De faciliteit voor bedrijfsopvolging in de familiesfeer is in de overdrachtsbelasting in het leven geroepen opdat de onderneming reeds bij leven zonder heffing kan worden overgedragen. Beoogd is te voorkomen dat het ondernemingsvermogen na het overlijden van de ondernemer versnipperd als gevolg van vererving over meerdere erfgenamen. De doelgroep van de faciliteit is bewust beperkt tot potentiële erfgenamen. Indien de onderneming zou vererven naar de kinderen, zou evenmin overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, maar successierecht (zie artikel 3 WBR).

In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gold een faciliteit voor overdrachten binnen familieverband die bij de invoering van de Wet IB 2001 is

verruimd naar werknemers die in de drie jaar voorafgaand aan de bedrijfsoverdracht werkzaam zijn in de onderneming. Doordat de belastingclaim van de fiscus voor de inkomstenbelasting niet verloren gaat (deze wordt slechts uitgesteld) kon deze faciliteit worden uitgebreid. Het uitbreiden van de vrijstelling in de overdrachtsbelasting naar werknemers, de leden van de CDA-fractie vragen hier expliciet naar, zou bij een ongeclausuleerde vrijstelling een derving betekenen van circa € 50 mln per jaar. Indien nadere voorwaarden worden gesteld, zal de budgettaire derving ongeveer € 20 mln bedragen.

Het is inderdaad zo dat het niet mogelijk is om artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR toe te passen bij een geruisloze doorschuiving naar ondernemers op de voet van artikel 3.63 Wet IB 2001. Dat is echter niet een gevolg van het bereik van artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit WBR, maar van het verschil in doelstelling van de genoemde faciliteiten. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR is een faciliteit bij de inbreng van een (eigen) onderneming in een andere rechtsvorm, waarna de onderneming door dezelfde ondernemer in het jasje van de nieuwe rechtsvorm wordt voortgezet. Zij is in het leven geroepen om de overdrachtsbelasting geen hinderpaal te laten zijn bij de keuze van de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van een onderneming. Deze vrijstelling heeft een ander karakter dan de faciliteit in de inkomstenbelasting, omdat het bij de inkomstenbelasting gaat om een faciliteit ten behoeve van doorschuiving/overdracht van de onderneming aan een ander dan de oorspronkelijke ondernemer. Voor de verkrijging van een onderneming door middel van overdracht (dus aan een ander) wordt in de overdrachtsbelasting in beginsel geen faciliteit geboden, omdat de overdrachtsbelasting als zakelijke belasting in beginsel nu eenmaal elke transactie belast. Alleen ingeval sprake is van wijziging van de rechtsvorm van een onderneming door een ondernemer die zelf de onderneming voortzet, is een faciliteit in het leven geroepen. Ook bij dit onderscheid speelt weer een rol dat de faciliteit in de inkomstenbelasting leidt tot uitstel van heffing, terwijl deze voor de overdrachtsbelasting afstel zou betekenen.

Indien de kern van de vraag gelegen is in het veronderstelde verschil in betekenis tussen geruisloze doorschuiving en inbreng met voorbehoud van stille reserves, dan kan ik deze zorg wegnemen. Indien een ondernemer zijn onderneming in een personenvennootschap inbrengt, kan dit met voorbehoud van stille reserves. In de inkomstenbelasting wordt dan soms gesproken van geruisloze doorschuiving, omdat er geen stakingswinst is waarover moet worden afgerekend.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR (overdracht binnen familieverband)

Voortzettingsvereiste

Ik betreur het dat de leden van de CDA-fractie als gevolg van een vragen en antwoordenbesluit in het duister tasten over de betekenis van het voortzettingsvereiste van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR. Ik zal trachten hierin enige duidelijkheid te brengen. Wat de reikwijdte van de samenwerkingsverbanden betreft merk ik op dat hier sprake moet zijn van een misverstand. In de definitiebepalingen in het vraag- en antwoordbesluit is uitdrukkelijk vermeld dat onder kind ook wordt verstaan pleegkinderen, kleinkinderen of hun echtgenoten. Dat staat trouwens ook al in de wet zelf. Ook pleegkinderen of kleinkinderen of hun echtgenoten kunnen dus in aanmerking komen voor deze vrijstelling. Van een beperking van de goedkeuring uitsluitend naar kinderen is geen sprake. Dat het aantal jaren dat moet worden voortgezet niet is vastgelegd, maar beperkt is tot de term «later moment», is een bewuste keuze geweest om zo min mogelijk drempels op te werpen voor een bedrijfsovername. Zo bestaat er

meer ruimte voor de praktijk. De zin van het besluit waarin de term «later moment» is opgenomen moet worden gelezen in verband met de volgende zin in de goedkeuring. Daar is opgemerkt «mits ten tijde van de verkrijging van de onderneming of de daaraan dienstbare onroerende zaken aannemelijk is dat het kind de onderneming wat de bedrijfsvoering betreft in haar geheel zal voortzetten». Met opzet is er niet gekozen voor het stellen van een termijn gedurende welke de onderneming ten minste moet worden voortgezet. Hierdoor wordt de praktijk niet in een keurslijf gedwongen en kan flexibel met het voortzettingsvereiste worden omgegaan.

De leden van de LPF-fractie vragen naar het budgettaire beslag dat gemoeid is met de uitbreiding van de kring van gerechtigden tot de faciliteit. Het budgettaire beslag bij uitbreiding van de kring van gerechtigden tot (pleeg-)broers en (pleeg-)zusters zal naar schatting jaarlijks € 5 mln bedragen. Bij uitbreiding van de kring van gerechtigden naar werknemers zal een derving opleveren van ongeveer € 50 mln per jaar (zie hiervoor). Voor de argumentatie voor de (on)wenselijkheid van een degelijke uitbreiding, verwijs ik graag naar mijn antwoord in de vorige paragraaf. Wel ben ik voornemens om de vrijstelling van overdrachtsbelasting voor bedrijfs-overdracht binnen familieverband te verruimen naar (pleeg)broers en (pleeg)zusters. Het jaarlijkse budgettaire beslag hiervan wordt op 5 miljoen euro geschat. Deze maatregel wordt in het wetsvoorstel «Belastingplan 2006» meegenomen. Gezien het karakter van de overdrachtsbelasting is een faciliteit die het karakter van uitstel heeft niet mogelijk.

Overdracht onroerende zaken aan het begin van het overnametraject en afzien van bedrijfsovername gedurende dat traject

De volgende kwestie die door de leden van de fracties van de PvdA, ChristenUnie, CDA en SGP aan de orde wordt gesteld betreft de verhouding tussen de faciliteit voor bedrijfsopvolging in de familiesfeer (artikel 15, eerste lid, onderdeel b) en die voor de wijziging van rechtsvorm, bijvoorbeeld door inbreng in een personenvennootschap (artikel 15, eerste lid, onderdeel e). In het verleden was de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, alleen van toepassing indien de onderneming in haar geheel werd voortgezet door de kinderen, met andere woorden wanneer de onderneming in haar geheel werd overgedragen. Deze voorwaarde is – na aanscherping van de vrijstelling van onderdeel e, waardoor voortaan die faciliteit alleen van toepassing was bij inbreng van de gehele onderneming en niet meer bij de enkele inbreng van een afzonderlijke onroerende zaak – versoepeld. Hierdoor kan, los van het al dan niet bestaan van een personenvennootschap tussen ouders en kind, de onderneming (en met name de onroerende zaken) ook in fasen overgedragen worden, zolang maar op grond van een duidelijk overnameplan uiteindelijk de hele onderneming overgedragen wordt. Volgens de mij ter beschikking staande gegevens is het over het algemeen zo dat de ouder eerst wil zien of de beoogde opvolger inderdaad het bedrijf op een goede manier kan voortzetten. Daartoe zal meestal een personenvennootschap worden aangegaan, waarbij naar keuze de onroerende zaken al wél in het kader van de inbreng van de gehele ouderlijke onderneming met de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR, worden ingebracht, dan wel nog bij de ouder achterblijven, waardoor er geen faciliteit nodig is. Is er geen samenwerking in de vorm van een personenvennootschap tussen ouder en kind dan zal naar mijn informatie niet of niet snel een overdracht van onroerende zaken tussen ouder en kind plaatsvinden als eerste fase in een bedrijfsovername. Bovendien zal de beoogde opvolger aan het begin van het traject zelden over voldoende geld beschikken om de onroerende zaken al te kunnen overnemen.

Gelet op de totstandkomingsgeschiedenis en doel en strekking van de geboden mogelijkheid van een bedrijfsoverdracht in fasen, ben ik van

oordeel dat de overdracht van onroerende zaken die dienstbaar zijn aan een onderneming tussen ouder en kind aan het begin van het overname-traject zonder dat er sprake is van een overdracht van een deel van de rest van de onderneming, niet in de vrijstelling van onderdeel b zou dienen te delen. Dit is geen te beperkte uitleg van de zinsnede «al dan niet in fasen». De toepassing van de vrijstelling van onderdeel b in het geval waarin al een samenwerkingsverband tussen ouder en kind bestaat omdat de ouder zijn onderneming, met uitzondering van de onroerende zaken, in een vennootschap onder firma met het kind heeft ingebracht, ontmoet bij mij – als daarbij van een overnameplan blijkt – natuurlijk geen bezwaar. Wel wijs ik op de risico's die een dergelijke overdracht heeft indien (nog) niet zeker is dat de bedrijfsovername volledig tot stand komt. Immers, indien er uiteindelijk geen hele onderneming wordt overgedragen en het kind dus niet de bedrijfsvoering van de ouderlijke onderneming (conform het vereiste van onderdeel b) voortzet is, zoals achteraf blijkt, de grondslag om een vrijstelling te verlenen vervallen, omdat dan uitsluitend losse onroerende zaken zijn overgedragen. Er zal dan alsnog overdrachtsbelasting geheven dienen te worden ter zake van de overdracht van de onroerende zaken aan het kind. De faciliteit is immers bedoeld om de bedrijfsoverdrachten binnen familieverband (bij leven) niet te belemmeren en niet om «losse» onroerende zaken over te dragen. De mogelijke terugoverdracht aan de ouder van de aanvankelijk aan het kind overgedragen onroerende zaken levert een tweede belastbaar feit op. Indien er een risico bestaat dat in de toekomst toch wordt afgezien van de bedrijfsovername heeft men meerdere mogelijkheden. Ten eerste bestaat namelijk de mogelijkheid om de onroerende zaken pas in de laatste fase over te dragen. Daarnaast heeft men de mogelijkheid om door de inbreng van de onderneming inclusief onroerende zaken in een personenvennootschap (met toepassing van de faciliteit van onderdeel e), de terugkeer van de onderneming en onroerende zaken naar de ouder bij het onverhoopt afzien van bedrijfsovername door het kind via de vrijstelling van onderdeel f (terugkeer naar oorspronkelijke inbrenger) zonder overdrachtsbelastingheffing te bewerkstelligen. Ik acht deze mogelijkheden ruim voldoende en zie dan ook geen aanleiding om nog een extra faciliteit in het leven te roepen die bovendien haaks staat op de gedachte die aan de overdrachtsbelasting ten grondslag ligt en die inhoudt dat in beginsel elke overdracht belast is. Mij is gebleken dat als gevolg van het vereiste dat bij inbreng in een personenvennootschap op de voet van 15, eerste lid, onderdeel e, WBR de gehele waarde van de onderneming op de kapitaalrekening moet worden bijgeschreven en dat dit bedrag niet mag dalen (met uitzondering van verliessituaties), er in de praktijk huiver bestaat om de weg van overdracht via artikel 15, eerste lid, onderdeel e, gevolgd door onderdeel b te laten verlopen. Dat deze zorg niet nodig is, hoop ik in een volgende paragraaf die gewijd is aan de bijschrijvingseis, weg te nemen.

Rechtstreeks overdracht aan de BV van een kind

In maart 2004 is een beleidsbesluit gepubliceerd, waarin met de toepassing van de hardheidsclausule is goedgekeurd dat de verkrijging van een ouderlijke onderneming door een kind, gevolgd door de inbreng van de onderneming in een BV van dat kind, onder voorwaarden is vrijgesteld. De voorwaarden die in het vraag- en antwoordbesluit worden gesteld aan de goedkeuring zijn ontleend aan de jurisprudentie van de Hoge Raad in vergelijkbare gevallen.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR

Toe- en uittreden

Met betrekking tot de suggestie van de leden van de CDA-fractie dat het toe- en uittreden in relatie tot artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR slecht geregeld is en dat de door mijn voorganger geboden oplossing

geen soelaas biedt, merk ik het volgende op. In 2000 heeft voor de overdrachtsbelasting een aanscherping plaatsgevonden, waardoor het niet meer mogelijk was om «losse» onroerende zaken vrij van overdrachtsbelasting in een vennootschap in te brengen, zoals dat voorheen wel mogelijk was. Een vrijstelling geldt alleen nog maar in gevallen waarin een hele onderneming wordt ingebracht. Juist met het oog op latere toe- en uittreding van vennoten tot een bestaande personenvennootschap heeft mijn voorganger besloten op dit onderdeel de status quo te handhaven en is in het Uitvoeringsbesluit een bepaling opgenomen op grond waarvan het mogelijk bleef om heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen door uitsluitend de onroerende zaken van de maatschap of vennootschap te verdelen en toe te delen aan de oorspronkelijke inbrenger en deze onroerende zaken opnieuw te laten inbrengen. Dat deze handeling mogelijk leidt tot heffing van inkomstenbelasting is in dit verband geen nieuwe ontwikkeling, maar was altijd al het geval. Overigens heeft mijn voorganger destijds ook opgemerkt dat deze bepaling zou worden heroverwogen indien de rechtspersoonlijkheid van de personenvennootschap zou zijn geïntroduceerd. Met het wetsvoorstel «Vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek» (Kamerstukken II 2003/2004, 28 746) wordt de mogelijkheid geboden dat een personenvennootschap rechtspersoonlijkheid verkrijgt en daarmee bevoegd wordt tot het in eigendom verkrijgen van onroerende zaken. Voor de overdrachtsbelasting wordt in dit kader – juist om de toe- en uittreding van vennoten te vergemakkelijken – gekozen voor niet-transparantie van de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Dit heeft tot gevolg dat toe- en uittreding van vennoten tot of uit een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid (niet-zijnde een OZL-lichaam) kan plaatsvinden zonder heffing van overdrachtsbelasting. Toen uittreding uit een personenvennootschap hoeft daarmee in de toekomst geen probleem meer te vormen.

In de situatie waarin een belastingplichtige als gevolg van overheidsbeleid bijvoorbeeld de melkveetak beëindigt en vervolgens ergens anders opnieuw wil beginnen en daarvoor een vergoeding krijgt omdat hij die locatie wil verlaten, behoort die vergoeding in beginsel tot de winst van de door de belastingplichtige gedreven onderneming. Doorgaans zal een belastingplichtige zijn (objectieve) onderneming in een dergelijke situatie staken, en moet hij afrekenen over de daarbij gerealiseerde stakingswinst. Dit is echter anders ingeval de staking een direct gevolg is van overheidsingrijpen. Over de stakingswinst hoeft dan geen belasting te worden betaald, indien deze winst binnen een jaar na staking door de belanghebbende in een ander bedrijf wordt geïnvesteerd. Deze doorschuifregeling is nu van toepassing op staking bij onder meer onteigening. Uitbreiding van deze regeling naar staking van wege aangewezen vormen van overheidsingrijpen evenals de uitbreiding tot de staking in het licht van de ontwikkeling van de ecologische hoofdstructuur per 1-1-2002 is nog afhankelijk van goedkeuring door de Europese Commissie.

Samenhang met BTW

De leden van de VVD-fractie noemen een knelpunt dat door een andere heffingswet wordt veroorzaakt, de opvatting dat het tegen een vast winstaandeel ter beschikking stellen van een zaak een (belaste) prestatie is voor de BTW. Als gevolg daarvan is een aantal situaties ontstaan waarbij de positie van buitenvennootschappelijk bedrijfsvermogen diende te worden herzien. Ik wil daarover graag het volgende opmerken. Voor toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR geldt dat de gehele onderneming moet worden ingebracht. Dat het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen ná de van overdrachtsbelasting vrijgestelde inbreng in een personenvennootschap alsnog tot het ondernemingsvermogen gaat behoren om BTW-heffing te voorkomen, is

een keuze van de ondernemer, maar geen verplichting. De regering is van mening dat dergelijke wijzigingen die puur zijn ingegeven door fiscale motieven niet ontzien hoeven te worden.

Inbreng in een personenvennootschap

De voorwaarde dat de gehele onderneming moet worden ingebracht in een personen- of kapitaalvennootschap betekent dat alle activa en passiva van de oorspronkelijke onderneming meegaan. Het kan zijn dat door omstandigheden bepaalde activa of passiva niet (meer) dienstbaar zijn aan de onderneming. In de huidige situatie is vereist dat deze activa of passiva tóch meegaan in de nieuwe personen- of kapitaalvennootschap. In sommige gevallen kan dit onwenselijke gevolgen hebben. Daarom zal deze voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting worden versoepeld, in die zin dat deze «functieloze» activa of passiva (bijvoorbeeld geld) buiten de inbreng in de personen- of kapitaalvennootschap kunnen blijven. De desbetreffende voorwaarde in het uitvoeringsbesluit zal worden aangepast in die zin dat de activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming, moeten worden ingebracht in de personen- of kapitaalvennootschap. De activa en passiva die niet noodzakelijk zijn om de onderneming voort te zetten behoeven niet te worden ingebracht.

Voor toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR wordt de voorwaarde gesteld dat de gehele onderneming moet worden ingebracht. Dit heeft de vraag doen rijzen of kan worden volstaan met de inbreng van enkel de economische eigendom van een onroerende zaak, ter besparing van de notariële en kadastrale kosten die samenhangen met de juridische overdracht. Bij deze vrijstelling is het naar mijn mening met name van belang dat de onderneming als zodanig kan worden voortgezet; daarbij is doorgaans de omstandigheid of de onroerende zaak in juridische eigendom tot de onderneming behoort niet van doorslaggevend belang. Er kan daarom worden volstaan met inbreng van de economische eigendom. Ik zal bevorderen dat de desbetreffende voorwaarde in het uitvoeringsbesluit wordt aangepast. Daarbij wil ik wel opmerken dat, indien later alsnog de juridische eigendom in de onderneming wordt ingebracht, dit leidt tot heffing van overdrachtsbelasting. Er wordt dan namelijk geen onderneming (met bijbehorende onroerende zaken) ingebracht, maar alleen een *los activum*. Er zal derhalve zorgvuldig moeten worden overwogen of de bij de inbreng uit te sparen kosten van notariële overdracht en kadastrale kosten opwegen tegen de mogelijk op een later tijdstip alsnog verschuldigde overdrachtsbelasting.

Bijschrijvingseis

De leden van de LPF-fractie vragen naar een reactie op de brief van LTO waarin erop wordt gewezen dat een ondernemer in een «verliesjaar» geen andere mogelijkheid heeft om in de kosten van levensonderhoud te voorzien dan door een beroep te doen op het kapitaal. De versoepeling van de bijschrijvingseis tot 90% van de waarde van de onderneming komt volgens hen maar gedeeltelijk aan dat probleem tegemoet. Ook de fracties van het CDA, de PvdA en de ChristenUnie gaan in op de intering op het kapitaal in verliesjaren in verband met de kosten van levensonderhoud. Ik zal hierna kort doel en strekking van de inbrengvrijstelling en de daaraan gekoppelde voorwaarden schetsen, waarna ik vervolgens zal proberen de zorg die bij de hiervoor genoemde leden leeft over de vermeende gevolgen van de in een jaar geleden verlies, weg te nemen.

De ratio van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij inbreng van een onderneming in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, is dat de overdrachtsbelasting geen belemmering mag zijn bij de keuze van de rechtsvorm van een onderneming. Het voortzetten van de

onderneming in de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm staat daarbij voorop. De inbrengvrijstelling is herzien per 28 februari 2000. Dit was noodzakelijk omdat in toenemende mate onroerende zaken werden verkocht waarbij de verkoop werd ingekleed als inbreng. De voorwaarden waaronder deze vrijstelling van toepassing is, zijn bij die wijziging aangescherpt. Zo moet de gehele onderneming worden ingebracht, moet de onderneming gedurende ten minste drie jaren worden voortgezet en moet de inbrenger gedurende die drie jaren vennoot blijven in de vennootschap. Ook de eis dat de bijschrijving (ter grootte van de waarde van de ingebrachte onderneming) op de kapitaalrekening gedurende drie jaren niet mag verminderen is bedoeld om de band tussen ondernemer en onderneming te bestendigen en te voorkomen dat een onderneming onder het mom van inbreng in feite wordt verkocht. Het complex van voorwaarden moet gezien worden in het kader van anti-misbruikregels. De voorwaarde dat de bijschrijving op de kapitaalrekening gedurende drie jaren in stand moet blijven betekent echter niet dat niet ingeteerd kan worden op het kapitaal indien het de vennootschap in een bepaald jaar onverhoopt minder voor de wind gaat. De oplossing voor het gestelde probleem moet worden gezocht in de boekhoudkundige verwerking van de kasopnamen.

De kapitaalrekening geeft op de balans de waarde weer van de inbreng van de vennoot in het gemeenschappelijk vennootschappelijk vermogen. Deze waarde vertegenwoordigt zijn economische gerechtigdheid tot de vennootschappelijke gemeenschap.

In het vennootschapscontract is doorgaans vastgelegd welke bedragen door ieder van de vennoten (maximaal) mogen worden opgenomen voor bijvoorbeeld de huishoudelijke uitgaven en voor incidentele uitgaven. Deze betalingen kunnen of rechtstreeks worden verwerkt in ieders kapitaalrekening of op een hulprekening van kapitaal, aangeduid als bijvoorbeeld privé-rekening vennoot A en privé-rekening vennoot B. Jaarlijks wordt ook een resultatenrekening (winst- of verliesrekening) opge maakt. Hierin wordt het resultaat van de vennootschap en het aandeel van iedere vennoot in de winst of – in slechtere jaren – het verlies bepaald. Indien er geen winst is om te verdelen, of de kasopnamen hoger zijn dan het aandeel in de winst, ontstaat een negatief saldo voor de desbetreffende vennoot. Op de vennootschapsbalans kan dit boekhoudkundig worden weergegeven door een vermindering van de kapitaalrekening dan wel op de desbetreffende privé-rekening. Hiertegen hoeft op zichzelf geen bezwaar te bestaan, zoals ook blijkt uit het feit dat een vermindering van de kapitaalrekening als gevolg van verlies van de vennootschap expliciet is toegestaan. Anders is het echter, indien direct of kort na de inbreng door een vennoot bedragen ter waarde van de door hem ingebrachte onroerende zaak worden onttrokken aan de vennootschap en hij zijn aandeel in het voortzetten van de onderneming terugschroeft tot een minimum. In dat geval is het aannemelijk dat er geen sprake is van inbreng en voortzetting van de onderneming in maatschapsverband, maar van – de facto – verkoop van de onroerende zaak aan de medevennoten. Dit is, zoals gezegd, in strijd is met doel en strekking van de vrijstelling. De bijschrijvingseis, die niet op zichzelf staat maar deel uitmaakt van een complex van voorwaarden dat in zijn samenhang moet worden gezien, biedt een aangrijpingspunt om dit misbruik tegen te gaan.

Overnamebeding

De strekking van de voorwaarde dat er geen koopoptie in de driejaarstermijn verleend mag worden is dat de driejaarstermijn niet wordt omzeild door rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming voordat de termijn is verstreken. Of een overnamebeding kwalificeert als een koopoptie hangt af van de strekking van het beding zoals deze uit de overeenkomst of anderszins kan blijken. Het is helaas

niet mogelijk om daar concreter op in te gaan, omdat in het verleden wel vaker gebleken is dat de praktijk de grens van het mogelijke opzoekt. Om dat te voorkomen zal van geval tot geval worden bekeken of een overnamebeding kwalificeert als koopoptie of niet. De inspecteur is uiteraard bereid in voorkomende gevallen van tevoren daarover met betrokkene in overleg te treden.

Staatssteun

De leden van de fractie van de VVD merken op dat in het verleden is toegezegd om subsidies op bos fiscaal vrij te stellen indien Brussel dit niet als staatssteun zou aanmerken. Deze leden wijzen er vervolgens op dat Brussel in januari 2004 heeft aangegeven de subsidies voor bos niet als staatssteun aan te merken. Zij vragen toe te lichten hoe het kan dat deze subsidies toch nog volledig worden belast. Ik neem aan dat deze leden doelen op de subsidies functieverandering op grond van de Subsidie-regeling natuurbeheer (SN) 2000, een subsidie die wordt verstrekt aan agrariërs en particulieren ter compensatie van de waardedaling van landbouwgrond die wordt omgevormd naar natuur. In dat verband kan ik het volgende antwoorden. In februari 2002 is in de nota Fiscaliteit, Landbouw en Natuurbeleid (kamerstukken II 2001/02, 28 207, nr. 1) aangekondigd dat o.a. deze subsidie voor de winstbepaling zou worden vrijgesteld indien de Europese Commissie daarvoor toestemming zou verlenen. Vervolgens heeft de Europese Commissie in januari 2004 de subsidie functieverandering goedgekeurd, maar zij heeft zich niet uitgesproken over de fiscale vrijstelling van die subsidie. De Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit heeft het voornemen om de subsidie functieverandering volledig vrij te stellen gemeld aan de Europese Commissie. Deze procedure is nog niet afgerond. Het voorgaande betekent zodoende dat van de aangekondigde fiscale vrijstellingen (nog) geen gebruik kan worden gemaakt.

Vermogensbeheerstichting

In uw brief van 28 april jl. vraagt u om een reactie op het voorstel van het Nederlands Agrarisch Jongeren Kontakt (NAJK) betreffende de Vermogens Beheers Stichting.

Het rapport van het NAJK stelt een nieuwe rechtsvorm voor bedrijfsopvolging in de landbouw voor, de Vermogens Beheers Stichting (VBS). Hoofdoelen van de VBS zijn problemen met bevoordeling ten opzichte van andere familieleden voorkomen, vermogen gunstig bijhouden en waar mogelijk financieringsvoordeel realiseren voor de opvolger. Het principe van de VBS is dat bij bedrijfsoverdracht door de stakende ondernemer het vermogen in de op te richten VBS wordt ondergebracht. Vervolgens beheert de VBS het vermogen en heeft de ondernemer het zakelijk gebruik hiervan. Met betrekking tot een eventuele vergoeding voor gebruik van middelen door de ondernemer, zijn er twee mogelijkheden bij oprichting van een VBS. Voorzover bij oprichting van een VBS is overeengekomen dat de ondernemer geen vergoeding voor gebruik van de middelen aan de VBS is verschuldigd zolang de onderneming bestaat, volgt een uitkering aan de uitkeringsgerechtigden bij terugkoop van de middelen van de VBS. Indien is overeengekomen dat de ondernemer op basis van huurkoop wel een vergoeding voor gebruik van de middelen is verschuldigd, ontvangen de uitkeringsgerechtigden jaarlijks het bedrag dat de VBS aan huur ontvangt. Over de inbreng van het ondernemingsvermogen in de VBS is geen successierecht verschuldigd. Successierecht wordt geheven op het moment dat het vermogen vanuit de VBS overgaat op de bedrijfsopvolger en als de VBS uitkeert aan de uitkeringsgerechtigden. Voor de inkomsten-, overdrachts- en omzetbelasting worden, gericht om het verschuiven van bedrijfsmiddelen en gelden te faciliteren, een fors aantal

vrijstellingen voorgesteld met het oog op continuering van het landbouwbedrijf¹ en nationale onderzoeken geconstateerd dat de fiscaliteit niet als majeur knelpunt naar voren komt. De bestaande fiscale regelingen voor bedrijfsoverdracht zorgen er bovendien voor dat de piek in de belastingheffing, die zich in de praktijk bij bedrijfsoverdracht kan voordoen, wordt gematigd. De rapportage is onderdeel geweest van de beraadslagingen in het kader van de behandeling van het fiscale pakket 2005. Daarbij zijn de amendementen Dezentjé Hamming c.s. (Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr.36) en Van Vroonhoven – Kok (idem, nr.37) aangenomen waardoor verdergaande versoepelingen zijn aangebracht. Naar mijn oordeel is daarmee sprake van een adequaat instrumentarium.

Daarnaast is inbedding van de VBS in de fiscale regelgeving complex en reikt verder dan de successiewetgeving. Het heeft bijvoorbeeld ook raakvlakken met de inkomstenbelasting en/of vennootschapsbelasting, erfrecht en met het civiele rechtspersonenrecht. Naast een fors aantal vrijstellingen in verschillende heffingswetten zijn voorts regels vereist voor de verschillende fases (oprichting, beheer en beëindiging) die in het bestaan van een dergelijke stichting kunnen worden onderkend. Tevens dient te worden opgemerkt dat in het voorstel van het NAJK over de inbreng van het ondernemingsvermogen in de VBS geen belasting is verschuldigd; belasting is pas verschuldigd voorzover het vermogen de VBS verlaat. Hierdoor zou de heffing van de ter zake van een bedrijfs-overdracht verschuldigde belasting voor langere tijd en min of meer willekeurig kunnen worden uitgesteld. Zoals ook in de rapportage bedrijfs-overdrachten is uitgedragen, hecht het kabinet eraan dat fiscale regelgeving geen onnodige belemmeringen opwerpt, invoering van een VBS zal naar mijn oordeel echter een stap te ver zijn.

Voorts is van belang dat de VBS als nieuwe ondernemingsvorm is gebaseerd op de stichting. De stichting is volgens art. 2:3 BW een rechtspersoon. Kenmerkend voor een stichting zijn het ontbreken van leden en het verbod op het doen van uitkeringen aan de oprichters of aan hen die deel uitmaken van de organen van de stichting. Voorts wordt de stichtingsvorm maatschappelijk overwegend geassocieerd met een ideële doelstelling. Binnen het wettelijke kader is een ruimer gebruik van deze rechtsvorm mogelijk; de stichting mag bijvoorbeeld een onderneming drijven ter verwezenlijking van haar doel. De regeling van de vennootschapsbelastingplicht sluit hierbij aan: de stichting is belastingplichtig indien en voorzover zij een onderneming drijft. De voorstellen voor de VBS, waarbij de stichting als rechtsvorm in de sfeer van bedrijfsopvolging wordt benut, zien op een nieuwe toepassing van de stichtingsvorm. In de sfeer van bedrijfsopvolging gaat de oprichting gepaard met het schenken van vermogen door de staker aan de stichting. De stichting is vervolgens eigenaar van het vermogen. Als gevolg van de overgang van het vermogen van de staker naar de stichting is in wezen bij de oprichting van een VBS sprake van het inbrengen van een onderneming in een stichting. Dit element sluit niet goed aan bij het karakter van een stichting, dat overwegend ideëel van aard is en waarbij het uitoefenen van een onderneming slechts mag dienen ter verwezenlijking van haar doel. Ook strookt het uitgangspunt van de VBS, waarbij het doen van uitkeringen aan uitkeringsgerechtigden centraal staat, niet met het uitkeringsverbod van de stichting. In aanvulling hierop wordt opgemerkt dat met het wijzigen van het Burgerlijk Wetboek voor fiscale doeleinden in beginsel terughoudend wordt omgegaan.

¹ Europese Commissie, directoraat-generaal Ondernemingen, Eindverslag van de deskundigengroep inzake overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, Brussel, mei 2002.

Op basis van bovenstaande analyse, waarbij voor de VBS diverse knelpunten vanuit uiteenlopende aard naar voren zijn gekomen acht ik deze ondernemingsvorm niet het geëigende middel om bedrijfsopvolging in de landbouw te faciliteren.