



## Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting

17 december 2009

NR. DB 2009-175

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken/Directie Directe Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën,,

Gelet op de artikelen 1a, achtste lid, 16, derde lid, 17, tweede lid, 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, 33, onder 5°, 35b, eerste lid, 35c, vijfde en achtste lid, 35d, tweede lid, 35e, zesde lid, 73 en 75, eerste lid, van de Successiewet 1956.

Besluit:

### HOOFDSTUK I ALGEMENE BEPALINGEN

#### Artikel 1 Reikwijdte en definitie

1. Deze regeling geeft uitvoering aan de artikelen 1a, achtste lid, 16, derde lid, 17, tweede lid, 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, 33, onder 5°, 35b, eerste lid, 35c, vijfde en achtste lid, 35d, tweede lid, 35e, zesde lid, 73 en 75, eerste lid, van de Successiewet 1956.
2. Deze regeling verstaat onder wet: Successiewet 1956.

#### Artikel 2 Uitbreiding partnerbegrip

Van een eindiging van de gezamenlijke huishouding tegen de wil van de betrokkenen in de zin van artikel 1a, achtste lid, van de wet is sprake bij:

- a. opname in een verpleeghuis ten gevolge van dwingende medische redenen;
- b. opname in een verzorgingshuis ten gevolge van dwingende medische redenen of ouderdom.

#### Artikel 3 Toerekening afgezonderd particulier vermogen

Artikel 4a van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 is van overeenkomstige toepassing op de in artikel 16 van de wet bedoelde verkrijging en de in artikel 17 van de wet bedoelde schenking.

### HOOFDSTUK II VRIJSTELLINGEN

#### Artikel 4 Aangewezen mogendheid

Als mogendheid als bedoeld in artikel 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, van de wet wordt aangewezen elke mogendheid waarmee in de relatie met Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, schenk- en erfbelasting zonder beperkingen of voorbehouden de uitwisseling is geregeld van gegevens, inlichtingen en gegevensdragers.

#### Artikel 5 Schenking ter zake van de verwerving van een eigen woning

Een vrijstelling als bedoeld in artikel 33, onder 5°, van de wet voor een schenking ter zake van de verwerving van een eigen woning, wordt slechts verleend indien:

- a. de schenking is gedaan onder de opschortende voorwaarde dat de begunstigde een eigen woning heeft verworven als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. van de schenking een notariële akte is opgemaakt, waarin is opgenomen dat het geschonken bedrag bestemd is voor de verwerving van een eigen woning als bedoeld in onderdeel a, en
- c. desgevraagd met schriftelijke bescheiden wordt aangetoond dat het bedrag van de schenking daadwerkelijk door de schenker is betaald en door de begunstigde is aangewend voor de verwerving van de in onderdeel a bedoelde woning.

#### Artikel 6 Schenking voor de betaling van kosten van een studie of de opleiding voor een beroep

1. Een vrijstelling als bedoeld in artikel 33, onder 5°, van de wet voor een schenking die is bestemd voor de betaling van kosten van een studie of de opleiding voor een beroep ten behoeve van dat kind, welke kosten aanzienlijk hoger zijn dan gebruikelijk, wordt niet verleend voor de aflossing



van schulden die zijn aangegaan voor de financiering van een dergelijke studie of opleiding en wordt voorts slechts verleend indien:

- a. de schenking is aangegaan bij notariële akte waarin is vermeld voor de betaling van welke studie of opleiding de schenking is bedoeld alsmede het bedrag van de verwachte kosten van die studie of opleiding;
  - b. de schenking is gedaan onder de ontbindende voorwaarde dat de schenking vervalt voor zover het geschonken bedrag niet binnen twee kalenderjaren na het jaar waarin de schenking is gedaan aan de studie of opleiding is besteed, en
  - c. desgevraagd met schriftelijke bescheiden wordt aangetoond dat het bedrag van de schenking daadwerkelijk door de schenker is betaald en, binnen de in onderdeel b bedoelde termijn, door de begunstigde is aangewend voor de in de in onderdeel a bedoelde akte vermelde studie of opleiding.
2. Voor de toepassing van artikel 33, onder 5<sup>o</sup>, van de wet worden kosten voor een studie of de opleiding voor een beroep aangemerkt als aanzienlijk hoger dan gebruikelijk indien deze, exclusief kosten voor levensonderhoud, ten minste € 20 000 per jaar bedragen.

### **HOOFDSTUK III BEDRIJFSOPVOLGING**

#### **Artikel 7 Hetgeen tot een objectieve onderneming wordt gerekend**

1. Onder een objectieve onderneming als bedoeld in artikel 35b, eerste lid, van de wet wordt mede begrepen buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen, mits dit vermogen bestaat uit onroerende zaken.
2. Tot een objectieve onderneming als bedoeld in artikel 35b, eerste lid, van de wet die toebehoort aan een vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, worden mede gerekend de onroerende zaken die op de voet van artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 ter beschikking zijn gesteld aan de vennootschap en dienstbaar zijn aan de onderneming van de vennootschap.
3. Indien ingevolge artikel 35c, vijfde lid, van de wet bezittingen en schulden van een lichaam voor een gedeelte worden toegerekend aan een ander lichaam, worden deze bezittingen en schulden voor de in artikel 35b, eerste lid, van de wet bedoelde bepaling van de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming, voor het geheel in aanmerking genomen voor zover zij ondernemingsvermogen vormen als bedoeld in artikel 35c van de wet.
4. Indien de verkrijging aandelen betreft in een lichaam waarin de erflater, onderscheidenlijk de schenker, op enig moment in het afgelopen jaar, onderscheidenlijk op enig moment in de afgelopen vijf jaren, indirect aandeelhouder was, wordt voor de toepassing van dit artikel uitgegaan van de situatie als ware de erflater, onderscheidenlijk de schenker, nog steeds indirect aandeelhouder. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing in een situatie waarin de verkrijging aandelen betreft in een lichaam dat is ontstaan bij een juridische splitsing als bedoeld in artikel 3.56 van de Wet inkomstenbelasting 2001.
5. Voor het eerste en tweede lid is artikel 35c, zesde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing.

#### **Artikel 8 In het kader van een bedrijfsoverdracht uitgegeven preferente aandelen**

1. Onder een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, onderdeel a, van de wet wordt ook begrepen een uitgifte van preferente aandelen in het kader van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001, een juridische splitsing als bedoeld in artikel 3.56 van die wet of een juridische fusie als bedoeld in artikel 3.57 van die wet.
2. Aan het gestelde in artikel 35c, vierde lid, onderdeel a, van de wet wordt ook geacht te zijn voldaan indien de daar bedoelde preferente aandelen krachtens erfrecht of schenking worden verkregen van een rechtsoptvolger krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht van degene die de aandelen heeft omgezet als bedoeld in genoemd onderdeel.
3. Indirect gehouden preferente aandelen zijn uitgegeven in het kader van een bedrijfsoverdracht als bedoeld in artikel 35c, vijfde lid, laatste volzin, van de wet indien:
  - a. de preferente aandelen een omzetting vormen van een eerder door de erflater of schenker gehouden indirect belang van gewone aandelen als bedoeld in artikel 35c, vijfde lid, onderdelen a en b, van de wet;

- b. de omzetting in preferente aandelen gepaard is gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander;
- c. ten tijde van de omzetting in preferente aandelen de vennootschap waarop de omgezette aandelen betrekking hadden een onderneming dreef als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel a, van de wet, of een medegerechtigdheid hield als bedoeld in artikel 35c, het eerste lid, onderdeel b, van de wet, en
- d. de verkrijger van de indirect gehouden preferente aandelen reeds voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal direct of indirect aandeelhouder is van gewone aandelen als bedoeld in onderdeel b.

Voor de toepassing van dit lid wordt onder een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen als bedoeld in de eerste volzin ook begrepen een uitgifte van preferente aandelen in het kader van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001, een juridische splitsing als bedoeld in artikel 3.56 van die wet of een juridische fusie als bedoeld in artikel 3.57 van die wet. Voorts wordt daaronder ook begrepen een uitgifte van preferente aandelen in het kader van een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

4. Indien preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsoverdracht als bedoeld in artikel 35c, vierde of vijfde lid, van de wet, dan behouden deze aandelen het karakter dat zij in aanmerking worden genomen voor de toepassing van artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de wet voor zover de houder van deze preferente aandelen ook houder is van de gewone aandelen die bij het ontstaan van de preferente aandelen zijn toegekend aan de bedrijfsopvolger.
5. Voor de bepaling of de verkrijger van de preferente aandelen voldoet aan de voorwaarde van artikel 35c, vierde lid, onderdeel d, van de wet worden de preferente aandelen niet gerekend tot het geplaatste kapitaal. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing voor de toepassing van het derde lid, eerste volzin, onderdeel d.

#### **Artikel 9 Bezitsperiode voor het overlijden, onderscheidenlijk voor de schenking**

1. Aan de periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, bedoeld in artikel 35d, eerste lid, van de wet, is mede voldaan:
  - a. ingeval de erflater of schenker een onderneming drijft die eerder werd gedreven door een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid en welke onderneming met toepassing van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 door de erflater of schenker is voortgezet of mede voortgezet: indien de periode waarin de onderneming voor rekening van de erflater of schenker wordt gedreven en de periode waarin hij aandeelhouder was in bedoelde naamloze of besloten vennootschap tezamen een aaneengesloten periode van ten minste één jaar, onderscheidenlijk van ten minste vijf jaren, vormt;
  - b. ingeval de erflater of schenker aanmerkelijkbelanghouder is en het aanmerkelijk belang aansprakelijkheid die een onderneming drijft die eerder voor rekening van de erflater of schenker werd gedreven en welke onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is omgezet in bedoelde vennootschap: indien de periode van aanmerkelijkbelanghouder en de periode waarin de onderneming voor rekening van de erflater of schenker werd gedreven tezamen een aaneengesloten periode van ten minste één jaar, onderscheidenlijk van ten minste vijf jaren, vormt;
  - c. ingeval de erflater of schenker medegerechtigde is in de zin van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en die medegerechtigdheid betrekking heeft op een onderneming die eerder voor rekening van de erflater of schenker werd gedreven: indien de periode waarin de onderneming voor rekening van de erflater of schenker werd gedreven ten minste één, onderscheidenlijk ten minste vijf jaren, bedroeg;
  - d. ingeval de erflater of schenker resultaat uit een werkzaamheid geniet met betrekking tot een onroerende zaak en de onroerende zaak eerder deel uitmaakte van het ondernemingsvermogen van een voor rekening van de erflater of schenker gedreven onderneming: indien de periode van het genieten van resultaat uit een werkzaamheid en de periode van ondernemerschap tezamen een aaneengesloten periode van ten minste één jaar, onderscheidenlijk van ten minste vijf jaren, vormt.
2. In geval van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden voor de toets of is voldaan aan de periode van één, onderscheidenlijk vijf jaren, bedoeld in artikel 35d, eerste lid, van de wet, de bezitsperiode van de verkregen aandelen en de bezitsperiode van de afgestane aandelen bij elkaar gevoegd als ware het één periode. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing bij een juridische splitsing als bedoeld in artikel 3.56 van de Wet inkomstenbelasting 2001, alsmede bij een juridische fusie als bedoeld in artikel 3.57 van die wet.



3. In geval van preferente aandelen als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, van de wet is aan de periode van één, onderscheidenlijk vijf jaren, bedoeld in artikel 35d, eerste lid, van de wet, mede voldaan indien de bezitsperiode van de gewone aandelen tenminste één jaar, onderscheidenlijk ten minste vijf jaren, bedroeg.
4. Met betrekking tot ondernemingsvermogen dat de erflater zelf krachtens erfrecht of schenking heeft verkregen en waarop hoofdstuk IIIA van de wet ten aanzien van hem van toepassing is geweest, wordt steeds geacht te zijn voldaan aan de voorwaarde van een periode van één jaar, bedoeld in artikel 35d, eerste lid, van de wet.

#### **Artikel 10 Voortzettingstermijn**

1. Op verzoek van de verkrijger wordt niet als een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de wet aangemerkt:
  - a. de omzetting van een niet in de vorm van een door een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming, voor zover de onderneming door de bedoelde vennootschap wordt voortgezet;
  - b. de ontbinding van een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid met toepassing van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, voor zover de onderneming van de vennootschap door de verkrijger wordt voortgezet;
  - c. het ophouden winst te genieten uit een onderneming in geval van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, voor zover de waarde van de tot de onderneming behorende vermogensbestanddelen binnen de in artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde termijn wordt geherinvesteerd in een onderneming waaruit de verkrijger winst geniet;
  - d. de vervreemding van vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de wet in geval van een aandelenfusie als bedoeld in artikel 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001, mits de verkrijger enig aandeelhouder wordt van de verkrijgende vennootschap;
  - e. het ophouden winst te genieten uit een onderneming in gevallen waarin een onderneming van een lichaam is overgedragen aan een ander lichaam met toepassing van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de verkrijger indirect enig aandeelhouder is van dat andere lichaam;
  - f. de vervreemding van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, van de wet voor zover:
    - 1°. de verkrijger de bij de vervreemding verkregen middelen binnen zes maanden na die vervreemding gebruikt voor de verwerving van een andere onroerende zaak en deze ter beschikking stelt aan dezelfde vennootschap, of
    - 2°. de vervreemding plaatsvindt door een inbreng tegen aandelen in een naamloze vennootschap of in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, mits de verkrijger de enige aandeelhouder is van die vennootschap.onderdeel d is van overeenkomstige toepassing bij een juridische splitsing als bedoeld in artikel 3.56 van de Wet inkomstenbelasting 2001 alsmede bij een juridische fusie als bedoeld in artikel 3.57 van die wet. onderdeel e is van overeenkomstige toepassing bij een juridische splitsing als bedoeld in artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, alsmede bij een juridische fusie als bedoeld in artikel 14b van die wet.
2. Indien tot de verkrijging een onroerende zaak behoort als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, van de wet en als gevolg van een gebeurtenis als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, het ter beschikking stellen van dat vermogensbestanddeel eindigt, is op verzoek geen sprake van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de wet voor zover de onroerende zaak in de nieuw ontstane situatie binnen de oorspronkelijk verkregen onderneming wordt gebruikt.
3. Indien tot de verkrijging een onroerende zaak behoort als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, van de wet en als gevolg van een gebeurtenis als bedoeld in het eerste lid, onderdeel d, de terbeschikkingstelling is voortgezet als een terbeschikkingstelling aan de verkrijgende vennootschap, is op verzoek geen sprake van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de wet. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing bij een gebeurtenis als bedoeld in het eerste lid, tweede volzin.
4. Na toepassing van het eerste, tweede of derde lid, vindt voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren artikel 35e van de wet volledig toepassing op de alsdan ontstane situatie. Indien het eerste lid, onderdeel c, toepassing heeft gevonden, wordt de voortzettingstermijn, bedoeld in artikel 35e van de wet, geschorst gedurende de periode dat nog niet is geherinvesteerd.



5. De inspecteur beslist op het in het eerste lid, tweede lid of derde lid bedoelde verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.
6. Van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de wet is geen sprake indien deze zich voordoet ten gevolge van het overlijden van de verkrijger, of als gevolg van de verdeling van de nalatenschap van deze verkrijger binnen twee jaar na zijn overlijden. Voor de toepassing van artikel 35e van de wet worden voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren de rechtsopvolgers krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht geacht in de plaats te treden van de oorspronkelijke verkrijger.
7. Van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de wet is geen sprake indien deze zich voordoet als gevolg van een overgang onder algemene titel krachtens huwelijksvermogensrecht. Voor de toepassing van artikel 35e van de wet wordt voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren de rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht geacht in de plaats te treden van de oorspronkelijke verkrijger. Van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de wet is evenmin sprake indien gedurende de resterende duur van de termijn de huwelijksgemeenschap wordt ontbonden en binnen twee jaar na de ontbinding wordt verdeeld waarbij het ondernemingsvermogen als bedoeld in Hoofdstuk IIIA van de wet, wordt toegescheiden aan de oorspronkelijke verkrijger. Voor de toepassing van artikel 35e van de wet treedt de oorspronkelijke verkrijger dan weer voor de resterende duur van de termijn van vijf jaren in de plaats van de in de tweede volzin bedoelde rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht.
8. Indien binnen de termijn van vijf jaren, bedoeld in artikel 35e van de wet, door de verkrijger een door toepassing van artikel 35c, zevende lid, van die wet met een aandeel of winstbewijs gelijkgesteldekoopoptie wordt uitgeoefend, treden de daardoor verworven aandelen of winstbewijzen voor de resterende duur van de genoemde termijn in de plaats van die koopoptie.

## HOOFDSTUK IV BIJZONDERE BEPALINGEN

### Artikel 11 Uitbreiding aangifteplicht

De in artikel 73 van de wet bedoelde aangifte wordt ingediend bij de inspecteur en houdt in:

- a. de naam, voornamen, laatste woonplaats en de dagtekening van het overlijden van de erflater;
- b. een omschrijving van de goederen of bewijsstukken, de rechtsverhouding krachtens welke de aangever deze onder zich heeft, en de aanwijzing van hun bestemming.

### Artikel 12 Opgave verzekeraar en uitvoerder derdebeding

1. De in artikel 75 van de wet bedoelde gegevens worden schriftelijk verstrekt en houden in:
  - a. de naam, voornamen, laatste woonplaats en de dagtekening van het overlijden van de erflater;
  - b. de naam, voornamen en woonplaats met huisadres van degene aan wie de uitkering moet plaats hebben;
  - c. een aanwijzing van het uit te keren bedrag of de verandering in de uitkering; ingeval de schuldenaar van de uitkering een verzekeraar is in de zin van de Wet op het financieel toezicht, tevens de dagtekening en het nummer van de polis;
  - d. verdere gegevens welke de inspecteur voor de berekening van de belasting nodig acht.
2. In het geval, bedoeld in artikel 75, tweede lid, van de wet, treedt voor de in het eerste lid, onderdeel a, bedoelde gegevens in de plaats een vermelding van de naam, voornamen en woonplaats met huisadres van de premiebetaler of van degene die het beding heeft gemaakt.
3. De inlevering van de gegevens geschiedt binnen een maand nadat:
  - a. de in artikel 75, eerste lid, bedoelde verzekeraar of derde kennis heeft gekregen van het in artikel 75, eerste lid, bedoelde overlijden;
  - b. de in artikel 75, eerste lid, bedoelde verandering heeft plaatsgehad;
  - c. de in artikel 75, tweede lid, van de wet bedoelde uitkering of verandering heeft plaatsgehad;
  - d. de in het eerste lid, onderdeel d, bedoelde gegevens door de inspecteur zijn gevraagd.
4. Geen gegevens behoeven te worden ingeleverd:
  - a. in geval van overlijden indien de uitkering aan de echtgenoot plaatsvindt en minder bedraagt dan € 11 345 in kapitaal of € 1134 per jaar aan rente;
  - b. in alle andere gevallen indien de uitkering minder bedraagt dan € 1815 in kapitaal of € 908 per jaar aan rente.



---

## HOOFDSTUK V OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN

### Artikel 13 Intrekking Uitvoeringsregeling Successiewet 1956

1. De Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 wordt ingetrokken.
2. De Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 blijft van toepassing op belastbare feiten in de zin van de wet, zoals die op 31 december 2009 luidde, die zich hebben voorgedaan voor 1 januari 2010.

### Artikel 14 Inwerkingtreding

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 januari 2010.

### Artikel 15 Citeertitel

Deze regeling kan worden aangehaald als: Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

Deze regeling zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

*De Staatssecretaris van Financiën,  
J.C. de Jager.*





## TOELICHTING

### Algemeen

#### 1. Inleiding

In de wet van 23 december 2009 houdende wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 564) wordt onder andere een nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling getroffen en een regeling voor afgezonderd particulier vermogen ingevoerd. Daarnaast wordt in die wet een nieuwe vrijstelling van de schenk- en erfbelasting voor de Sociaal belang behartigende instellingen geïntroduceerd en wordt de regeling inzake de verhoogde vrijstelling voor schenkingen van ouders aan een kind aangepast. Deze aanpassingen van de Successiewet 1956 leiden ook tot aanpassingen in de lagere regelgeving. De Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 wordt in dat kader vervangen door de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

#### 2. Afgezonderd particulier vermogen

In de wet van 23 december 2009 houdende wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 564) wordt in artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 de toerekening van bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van APV's geregeld. In artikel 4a van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 worden nadere regels gesteld. Gelet op de onderlinge samenhang tussen de regelingen in de Successiewet 1956 en de Wet inkomstenbelasting 2001 is aangesloten bij de nadere regels in artikel 4a van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

#### 3. Sociaal belang behartigende instellingen (SBBI's)

In de wet van 23 december 2009 houdende wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 564) wordt in artikel 32, eerste lid, onder 8°, en in artikel 33, onder 13°, van de Successiewet 1956 een vrijstelling voor de erfbelasting, respectievelijk schenkbelasting, voor SBBI's geïntroduceerd. Een van de voorwaarden voor de toepassing van die vrijstellingen is dat de instelling gevestigd is in een lidstaat van de Europese Unie, op de Nederlandse Antillen, op Aruba of in een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid. In artikel 4 van deze uitvoeringsregeling worden de hier bedoelde mogendheden aangewezen.

#### 4. Verhoogde vrijstelling voor schenkingen van ouders aan een kind

In de Successiewet 1956 wordt met ingang van 1 januari 2010 de verhoogde, eenmalige vrijstelling voor de schenkbelasting bij een schenking van ouders aan een kind verder verhoogd. Voor een schenking van ouders aan kinderen bedraagt de normale vrijstelling op grond van artikel 33, onder 5°, van de Successiewet 1956 € 5000 per jaar (bedrag 2010), maar deze wordt op grond van die bepaling voor één kalenderjaar verhoogd naar € 24 000 (bedrag 2010) voor kinderen tussen 18 en 35 jaar. Het vrijgestelde bedrag van € 24 000 kan op grond van die bepaling verder worden verhoogd naar € 50 000 (bedrag 2010) indien het bedrag is geschonken ter zake van de verwerving van een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001 dan wel voor een schenking die is bestemd voor de betaling van kosten van een studie of de opleiding voor een beroep ten behoeve van dat kind, welke kosten aanzienlijk hoger zijn dan gebruikelijk. Deze aanvullende verhoging wordt verleend onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden. Die voorwaarden zijn opgenomen in de artikelen 5 en 6 van deze uitvoeringsregeling. Met de voorwaarden wordt beoogd zo goed mogelijk zeker te stellen dat het bedrag van de schenking overeenkomstig de bedoeling van de vrijstelling wordt aangewend.

#### 5. Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)

In de Wet van 23 december 2009 houdende wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) is in de artikelen 35b tot en met 35f van de Successiewet 1956 de herziene bedrijfsopvolgingsregeling opgenomen. In artikel 35b van de Successiewet 1956 is bepaald dat de vrijstelling voor ondernemingsvermogen 100% bedraagt voor het



aandeel dat de verkrijger verkrijgt in een objectieve onderneming (in een BV) tot een waarde van € 1 000 00. In artikel 7 van deze uitvoeringsregeling is nader bepaald wat voor de toepassing van de genoemde vrijstelling moet worden verstaan onder een objectieve onderneming. De verleende vrijstellingen zijn afhankelijk van voorwaarden. Er worden voorwaarden gesteld aan het verkregen ondernemingsvermogen (artikel 35c van de Successiewet 1956), aan de bezitsperiode van de erflater of schenker (artikel 35d van de Successiewet 1956) en aan de voortzetting door de verkrijger (artikel 35e van de Successiewet 1956). In deze uitvoeringsregeling zijn nadere regels opgenomen met betrekking tot het kwalificerende ondernemingsvermogen indien tot de verkrijging (indirect gehouden) preferente aandelen behoren (artikel 8), aan de bezitsperiode van de erflater en schenker (artikel 9) en aan de voortzetting door de verkrijger (artikel 10).

## **Artikelgewijs**

### **Artikel 1**

Artikel 1, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting geeft aan welke bepalingen van de Successiewet 1956 in de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting nader worden uitgewerkt. Daarnaast wordt in artikel 1, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting aangegeven dat onder wet in de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting de Successiewet 1956 wordt verstaan.

### **Artikel 2**

Artikel 2 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting geeft uitwerking aan artikel 1a, achtste lid, van de Successiewet 1956 waarin wordt bepaald dat personen die op grond van artikel 1a, vierde en zesde lid, van de Successiewet 1956 als partners worden aangemerkt ook nog als partners aangemerkt kunnen worden nadat de gezamenlijke huishouding tegen de wil van de betrokkenen is geëindigd. Artikel 2 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaalt dat van een eindiging van een gezamenlijke huishouding tegen de wil van de betrokken personen sprake is in twee gevallen. Het betreft in de eerste plaats een opname in een verpleeghuis ten gevolge van dwingende medische redenen en in de tweede plaats een opname in een verzorgingshuis ten gevolge van dwingende medische redenen of ouderdom.

### **Artikel 3**

Artikel 3 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bevat een nadere uitwerking van de in de artikelen 16 en 17 van de Successiewet 1956 opgenomen delegatiebevoegdheid om nadere regels te stellen met betrekking tot de in die artikelen bedoelde verkrijgingen en schenkingen die verband houden met een afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV). Gelet op de onderlinge samenhang is aangesloten bij de nadere regels die per 1 januari 2010 in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 worden opgenomen voor de toerekening van bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van APV's.

### **Artikel 4**

Artikel 4 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting geeft uitvoering aan de per 1 januari 2010 in artikel 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, van de Successiewet 1956 opgenomen voorwaarde dat de vrijstellingen van schenk- en erfbelasting voor SBBI's slechts van toepassing zijn op instellingen die gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie, op de Nederlandse Antillen, op Aruba of in een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid. In artikel 4 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting worden in dat kader als mogendheid als bedoeld in artikel 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, van de Successiewet 1956 aangewezen elke mogendheid waarmee in de relatie met Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, schenk- en erfbelasting zonder beperkingen of voorbehouden de uitwisseling is geregeld van gegevens, inlichtingen en gegevensdragers. Hiermee wordt aangesloten bij de in artikel 41d van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 voor de toepassing van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b en onderdeel c, van de Wet IB 2001 opgenomen aanwijzing.

### **Artikel 5**

Artikel 5 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bevat de voorwaarden voor het verlenen van de verhoogde vrijstelling, bedoeld in artikel 33, onder 5°, van de Successiewet 1956, van schenkbelasting indien de schenking wordt aangewend voor de verwerving van een eigen woning. In artikel 5, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is bepaald dat de schenking moet worden gedaan onder de opschortende voorwaarde dat het kind een eigen woning heeft





verworven. Omdat ingevolge artikel 1, negende lid, van de Successiewet 1956 de schenking pas tot stand komt op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld, wordt voorkomen dat de vrijstelling gevraagd kan worden voor een schenking die wordt gedaan op een tijdstip lang voordat het kind een woning aankoopt of wanneer nog onzeker is dat ooit een woning zal worden gekocht. Deze situaties zouden vrijwel onoverkomelijke controleproblemen opleveren voor de Belastingdienst.

De schenking moet dienen voor de verwerving van een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Omdat er enige tijd kan verstrijken tussen het ter beschikken stellen van het geldbedrag en de verwerving van de als eigen woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kwalificerende woning, is in artikel 5, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaald dat de schenking moet zijn gedaan onder de opschortende voorwaarde dat de begunstigde een eigen woning heeft verworven als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Van een schenking in de zin van de Successiewet 1956 is dan pas sprake zodra de opschortende voorwaarde is vervuld.

Voor de controleerbaarheid is in artikel 5, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting de eis opgenomen dat de schenking, inclusief uiteraard de opschortende voorwaarde, moet worden aangegaan bij notariële akte.

In artikel 5, onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is de eis opgenomen dat met schriftelijke bewijzen moet kunnen worden gestaafd dat het geschonken bedrag daadwerkelijk is aangewend voor de aankoop van een eigen woning. Hierbij zou bijvoorbeeld gedacht kunnen worden aan een afzonderlijke vermelding van dat bedrag op de afrekening van de notaris die de levering van de woning heeft verzorgd.

## Artikel 6

Artikel 6 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bevat de voorwaarden voor het verlenen van de verhoogde vrijstelling, bedoeld in artikel 33, onder 5°, van de Successiewet 1956, van schenkbelasting indien de schenking aan een kind is bestemd voor de betaling van kosten van een studie of opleiding voor een beroep ten behoeve van dat kind, welke kosten aanzienlijk hoger zijn dan gebruikelijk. De vrijstelling geldt op grond van artikel 6, eerste lid, aanhef, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting niet voor de aflossing van leningen die zijn aangegaan voor studiekosten uit het verleden.

Ten behoeve van de controleerbaarheid door de Belastingdienst is in artikel 6, eerste lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaald dat de schenking moet worden aangegaan bij notariële akte waarin is vermeld voor de betaling van welke studie of opleiding de schenking is bedoeld alsmede het bedrag van de verwachte kosten van die studie of opleiding. Om zeker te stellen dat de schenking alleen wordt verstrekt voor een opleiding die ook daadwerkelijk kort na de schenking wordt gevolgd, is in artikel 6, eerste lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaald dat aan de schenking een (partiële) ontbindende voorwaarde moet worden verbonden. Deze moet inhouden dat de schenking wordt ontbonden voor zover het geschonken bedrag niet in het kalenderjaar van de schenking of in de twee daaropvolgende jaren aan de in de akte genoemde studie of opleiding is besteed. Hiermee wordt voorkomen dat een dergelijke schenking wordt vrijgesteld op een moment dat de opleiding nog ver in de toekomst ligt en nog niet zeker is of er wel een dergelijke opleiding zal worden gevolgd, of dat het bedrag niet ten volle voor de betaling van kosten van de studie zou worden aangewend. Dit zou niet stroken met de bedoeling van de regeling en zou ook grote controleproblemen geven voor de Belastingdienst. Ook kan de schenking gedeeltelijk worden ontbonden indien de opleiding bijvoorbeeld voortijdig wordt gestaakt. Indien de schenking geheel of gedeeltelijk wordt ontbonden, ontstaat een schuld van de begunstigde aan de schenker ter grootte van het deel van de schenking dat niet is vrijgesteld. Denkbaar is dat het bedrag van die schuld niet wordt betaald, maar wordt kwijtgescholden. In dat geval is sprake van een schenking die op de normale wijze in de heffing van schenkbelasting wordt betrokken.

Voor de controleerbaarheid is in artikel 6, eerste lid, onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaald dat met schriftelijke bescheiden moet kunnen worden aangetoond dat het bedrag van de schenking daadwerkelijk door de schenker is betaald en door de begunstigde is aangewend voor de in de in onderdeel a van dat artikel bedoelde akte vermelde studie of opleiding. De vrijstelling geldt op grond van artikel 33, onder 5°, van de Successiewet 1956 alleen voor een schenking die is bestemd voor de betaling van kosten van een studie of de opleiding voor een beroep waarvan de kosten aanzienlijk hoger zijn dan gebruikelijk. In het artikel 6, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting wordt bepaald dat voor de toepassing van de vrijstelling de kosten als hoger dan gebruikelijk worden aangemerkt indien deze exclusief kosten voor levensonderhoud ten minste € 20 000 per jaar bedragen. Dit bedrag is ontleend aan de toelichting op het amendement waarmee deze vrijstelling in de wet is opgenomen. (Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 82)

## Artikel 7

In artikel 35b van de Successiewet 1956 wordt een gedifferentieerd vrijstellingspercentage voor de



bedrijfsopvolgingsregeling gehanteerd. De vrijstelling bedraagt 100% voor het aandeel dat de verkrijger verkrijgt in een objectieve onderneming (in een BV) tot een waarde van € 1 000 000. Voor de resterende verkrijging van de verkrijger bedraagt de vrijstelling 83%. Dit betekent dat steeds zal moeten worden bepaald wat de waarde van de objectieve onderneming is en welk deel van de objectieve onderneming in de verkrijging van de verkrijger tot uitdrukking komt. Aan de verkrijger wordt namelijk een evenredig deel van de 100% vrijstelling van € 1 000 000 toegekend. Hierdoor is bijvoorbeeld niet van belang of een schenking ineens of in delen plaatsvindt. De vrijstelling wordt bepaald door de breuk die wordt gevormd door de waarde van de verkrijging gedeeld door de waarde van de objectieve onderneming te vermenigvuldigen met € 1 000 000. Indien de verkrijging een tiende deel van de totale objectieve onderneming vertegenwoordigt, heeft de verkrijger dus voor € 100 000 recht op de 100% vrijstelling; krijgt hij 27% van de waarde van de objectieve onderneming, dan is het 100% vrijgestelde deel € 270 000, enzovoort.

Dat de vrijstelling deels afhankelijk is van de omvang van de objectieve onderneming, betekent dat moet worden vastgesteld wat voor de bepaling van de omvang van de 100% vrijstelling tot de objectieve onderneming wordt gerekend. Het begrip objectieve onderneming is ontleend aan hetgeen geldt voor de inkomstenbelasting. Dit heeft tot gevolg dat in geval van een eenmanszaak al het tot het ondernemingsvermogen behorende vermogen (het zogenoemde verplichte ondernemingsvermogen en het zogenoemde keuzevermogen dat tot het ondernemingsvermogen is gerekend) tot de objectieve onderneming behoort. Bij een personenvennootschap, zoals een VOF, zal het ondernemingsvermogen van die VOF in ieder geval deel uitmaken van de objectieve onderneming. In geval van een BV behoort het ondernemingsvermogen van de BV tot de objectieve onderneming. artikel 7 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting geeft nadere regels met betrekking tot het vermogen dat daarnaast ook tot de objectieve onderneming moet worden gerekend. Er zijn nadere regels opgenomen ter zake van buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken, ter beschikking gestelde onroerende zaken en met betrekking tot de objectieve onderneming in geval van een (voorheen aanwezig zijnde) concernstructuur.

Zowel buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken als ter beschikking gestelde onroerende zaken maken voor de toepassing van de 100% vrijstelling deel uit van de objectieve onderneming. De onderneming wordt immers met behulp van dit vermogen gedreven. In het eerste lid van artikel 7 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting is daartoe bepaald dat buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken voor de toepassing van de 100% vrijstelling tot de objectieve onderneming worden gerekend. Dit geldt zowel voor door de erflater of schenker buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken, als door de andere vennoten buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken. De restrictie tot alleen onroerende zaken is om uitvoeringstechnische redenen en om gelijkheid te creëren met de aanmerkelijkbelang sfeer, waar vermogen dat buiten de BV wordt gehouden alleen kwalificeert voor zover dit onroerende zaken betreft. In de praktijk is dit overigens ook de meest voorkomende situatie. In het tweede lid van artikel 7 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting is iets soortgelijks geregeld ten aanzien van aan een NV/BV ter beschikking gestelde onroerende zaken. Bepaald is dat de onroerende zaken die ter beschikking worden gesteld tot de objectieve onderneming worden gerekend. Hierbij is vereist dat sprake moet zijn van een terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001, omdat artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, van de Successiewet 1956 deze eis stelt. Teneinde gelijkheid te verkrijgen met de IB-winstsfeer waar buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken van andere vennoten-ondernemers dan de erflater of schenker ook tot de objectieve onderneming behoren, is verder bepaald dat onroerende zaken die door andere aanmerkelijkbelanghouders ter beschikking worden gesteld aan de NV/BV ook behoren tot de objectieve onderneming. De restricties in het eerste en tweede lid van artikel 7 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting dat alleen rekening wordt gehouden met door vennoten en door aanmerkelijkbelanghouders ter beschikking gestelde onroerende zaken zorgen ervoor dat onroerende zaken die door niet-ondernemers aan de onderneming of aan de NV/BV worden verhuurd niet tot de objectieve onderneming worden gerekend.

In het derde lid van artikel 7 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting is een voorziening getroffen voor situaties waarin de werkmaatschappijen worden gehouden door een holdingvennootschap. In dat geval moet de waarde van de objectieve onderneming worden bepaald vanuit het totale concern waartoe de vennootschap behoort waarin de aandelen of winstbewijzen worden verkregen. Door aan te sluiten bij deze concerngedachte wordt bereikt dat in de situatie waarin een aandeelhouder 100% van de aandelen in een holding bezit met daaronder 20 werkmaatschappijen, waarin per werkmaatschappij een onderneming wordt gedreven met een waarde van € 1 000 000, bij overlijden of bij schenking van het gehele pakket niet € 20 mln volledig is vrijgesteld, maar € 16 770 000 (€ 1 000 000 + 83% van € 19 000 000). Hiermee wordt bereikt dat de 100% wordt verleend aan MKB-ondernemingen, waarvoor de vrijstelling is bedoeld. Weliswaar delen ook verkrijgers van ondernemingen met een waarde van meer dan € 1 000 000 in de 100% vrijstelling tot dat bedrag, maar dit is noodzakelijk om te voorkomen dat schokeffecten optreden bij ondernemingen die net iets meer waard zijn dan € 1 000 000. Hiertoe is in het derde lid van artikel 7 van de Uitvoeringsregeling



erf- en schenkbelasting bepaald dat indien de toerekeningsregel van artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet 1956 van toepassing is, voor de vraag naar de waarde van de objectieve onderneming de totale waarde van de toegerekende bezittingen en schulden tot de objectieve onderneming behoort, uiteraard voor zover die bezittingen en schulden ondernemingsvermogen vormen. Hierbij is aangesloten bij de totale waarde van de bezittingen en schulden die worden toegerekend en niet alleen bij de waarde van het deel van de bezittingen en schulden dat daadwerkelijk op grond van artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet 1956 wordt toegerekend. Dit is zo bepaald om te voorkomen dat er een ongelijkheid ontstaat in situaties waarin de werkmaatschappij door meerdere aandeelhouders direct wordt gehouden en de situatie waarin de werkmaatschappij door meerdere aandeelhouders indirect wordt gehouden. Stel dat X en Y beiden voor 50% aandeelhouder zijn in werkmaatschappij BV Z. Indien X overlijdt, heeft zijn verkrijger, stel A, recht op 50% van de 100%-vrijstelling van € 1 000 000. Indien X en Y de aandelen houden via een persoonlijke holdingmaatschappij, dan moet de uitkomst voor A hetzelfde zijn. Dit geldt ook voor de situatie waarin X de aandelen via een holding houdt en Y de aandelen rechtstreeks houdt, of andersom.

In situaties waarin de erfflater of schenker zich in het zicht van overlijden/schenking ontdoet van de holding teneinde te bereiken dat meerdere keren gebruik kan worden gemaakt van de 100% vrijstelling, is in het vierde lid van artikel 7 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting een voorziening getroffen. Indien dit zich voordoet gedurende de vereiste bezitstermijn van artikel 35d van de Successiewet 1956, wordt voor de toepassing van de 100% vrijstelling geen rekening gehouden met het feit dat de holding er tussenuit is gehaald. In dat geval wordt voor de toepassing van de 100% vrijstelling gedaan alsof de holding nog bestaat. De uitkomst van het vierde lid, is dan gelijk aan die van het derde lid.

Voor de duidelijkheid is hierna een aantal voorbeelden opgenomen met betrekking tot de werking van de vrijstelling, welke voorbeelden eerder zijn opgenomen in de memorie van antwoord aan de Eerste Kamer. Bij de voorbeelden is aangenomen dat er geen beleggingsvermogen is.

***Voorbeeld 1 (waarde going concern hoger dan liquidatiewaarde en minder dan € 1 mln)***

X drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De waarde going concern van de onderneming bedraagt € 800 000, en de liquidatiewaarde € 500 000. De onderneming vormt het enige vermogen van X. X overlijdt en zijn erfgenamen Y en Z erven de onderneming en zetten de onderneming gezamenlijk voort. De verkrijging van Y en Z is geheel voorwaardelijk vrijgesteld, omdat de objectieve onderneming, waarvan zij ieder 50% verkrijgen, niet meer waard is dan € 1 000 000. De vrijstelling van Y en Z bedraagt dus 100% van hun verkrijging.

***Voorbeeld 2 (waarde going concern hoger dan liquidatiewaarde en meer dan € 1 mln)***

Z drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De waarde going concern van de onderneming bedraagt € 2 800 000, en de liquidatiewaarde € 1 200 000. De onderneming vormt het enige vermogen van Z. Z overlijdt en zijn erfgenamen V en W erven de onderneming en zetten de onderneming gezamenlijk voort. De verkrijging van V en W (beiden verkrijgen € 1 400 000) is voor € 500 000 geheel vrijgesteld en voor de resterende € 900 000 voor 83%, of € 747 000, vrijgesteld. Beiden moeten over € 153 000 erfbelasting betalen.

***Voorbeeld 3 (liquidatiewaarde hoger dan waarde going concern en minder dan € 1 mln)***

A drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De liquidatiewaarde van de onderneming bedraagt € 800 000, en de waarde going concern € 500 000. De onderneming vormt A's enige vermogen. A overlijdt en zijn erfgenaam B erft de onderneming en zet deze voort. B's gehele verkrijging is voorwaardelijk vrijgesteld.

***Voorbeeld 4 (liquidatiewaarde hoger dan waarde going concern en meer dan € 1 mln)***

C drijft een onderneming met een liquidatiewaarde van € 5 000 000 en een waarde going concern van € 3 000 000. Indien deze onderneming vererft naar zijn enig kind D, en deze de onderneming voortzet, bedraagt de belaste verkrijging van D € 340 000. De berekening is als volgt:



Verkrijging			5 000 000
Af:			
Verschil liquidatie waarde -/- lagere waarde going concern	2 000 000		
1/1 in de 100% vrijstelling van 1 000 000		1 000 000	
83% van de resterende verkrijging van 2 000 000		1 660 000	
Totale voorwaardelijke vrijstelling:			4 660 000
Belaste verkrijging:			340 000

Omdat de 100% vrijstelling wordt bepaald naar het evenredige deel dat de verkrijger verkrijgt in de objectieve onderneming, is het voor de berekening van de 100% vrijstelling irrelevant hoeveel ondernemers tot het ondernemingsvermogen gerechtigd zijn. Evenmin is van belang of een schenking ineens of in delen plaatsvindt (voorbeelden 5 en 6).

#### **Voorbeeld 5 (meerdere 'ondernemers')**

X bezit 50% van de aandelen in BV X. Y bezit de andere 50%. De BV.X drijft een objectieve onderneming met een waarde going concern van € 100 000 000. De liquidatiewaarde is lager. X overlijdt. Zijn enig erfgenaam Z komt in aanmerking voor een 100% vrijstelling van € 50 000 000 /  $€ 100 000 000 * € 1 000 000 = € 500 000$ . Voor het meerdere bedraagt de vrijstelling 83% van € 49 500 000, of € 41 085 000. Zijn totale voorwaardelijke vrijstelling bedraagt dus € 41 585 000 .

#### **Voorbeeld 6 (meerdere schenkingen)**

Het gehele vermogen van BV D bestaat uit ondernemingsvermogen. De liquidatiewaarde van de objectieve onderneming in de BV bedraagt € 1 000 000 en de waarde going concern bedraagt € 5 000 000. R en T zijn beiden voor 50% aandeelhouder van BV D. In jaar 1 schenkt R een kwart van zijn aandelen BV D aan S en in jaar 2 schenkt R de resterende driekwart van zijn aandelen aan S. De schenking aan S in jaar 1 bedraagt € 625 000. S verkrijgt eenachtste (een kwart van de helft) van de waarde van de objectieve onderneming van BV D ( $1/8$  maal € 5 000 000 = € 625 000 ). Dit betekent dat S recht heeft op een 100% vrijstelling van een achtste van € 1 000 000 of € 125 000. Het resterende deel van de verkrijging (hier € 500 000) is voor 83% vrijgesteld of wel voor € 415 000 vrijgesteld. Van de verkrijging van € 625 000 is derhalve € 540 000 voorwaardelijk vrijgesteld en voor de schenkbelasting over de resterende € 85 000 wordt op verzoek een conserverende aanslag opgelegd waarvoor een tienjarig rentedragend uitstel geldt.

De schenking aan S in jaar 2 bedraagt € 1 875 000. Hiervan valt drieachtste (drie kwart van de helft) van € 1 000 000 in de 100% vrijstelling, dus € 375 000 en het resterende gedeelte ( $€ 1 875 000 - € 375 000 = € 1 500 000$ ) in de 83% vrijstelling. De belaste verkrijging bedraagt daardoor € 255 000 (17% van € 1 500 000). Voor de schenkbelasting over het belaste deel van de verkrijging (€ 255 000), kan om rentedragend uitstel worden verzocht.

Zowel buitenvennootschappelijk gehouden vermogen als ter beschikking gestelde onroerende zaken maken voor de toepassing van de 100% vrijstelling deel uit van de objectieve onderneming, zodat dit vermogen wordt meegenomen bij de waardebepaling van de achterliggende objectieve onderneming. Door rekening te houden met het ter beschikking gestelde vermogen maakt het niet uit of het pand eigendom is van de BV of van de erflater. Voor buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen geldt hetzelfde principe. Dit betekent dat indien een vennoot voor de helft gerechtigd is tot een vennootschap onder firma welke haar onderneming drijft in het door die vennoot als buitenvennootschappelijk bedrijfsvermogen aan de firma ter beschikking gesteld pakhuis, tot de objectieve onderneming niet alleen het totale firmavermogen wordt gerekend, maar ook het door de schenker of erflater als buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen gehouden pakhuis. Indien het pakhuis een waarde heeft van € 500 000 en het vermogen van de vennootschap onder firma bedraagt € 700 000, dan is de waarde van de objectieve onderneming vanuit de schenker of erflater gezien dus  $€ 700 000 + € 500 000 = € 1 200 000$ .

#### **Voorbeeld 7 (ter beschikking gesteld vermogen)**

X bezit alle aandelen in BV X. BV X drijft een onderneming met een waarde going concern van € 200 000 en een liquidatiewaarde van € 150 000. X stelt een pand ter beschikking aan de BV met een waarde van € 600 000. Het pand wordt volledig door de BV gebruikt in het kader van haar onderneming. X overlijdt en zijn kind en enig erfgenaam Y erft alle aandelen en het pand en zet de onderneming (in de BV) voort. De gevolgen voor de erfbelasting zijn dan als volgt. De verkrijging van Y bedraagt € 800 000 en is volledig vrijgesteld; het ter beschikking gestelde pand wordt geacht deel uit te maken van de objectieve onderneming.





### **Voorbeeld 8 (VOF met buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen)**

E drijft samen met H een onderneming in de vorm van een personenvennootschap (VOF). Ieder van de vennoten is voor de helft gerechtigd tot de vennootschap onder firma. E stelt aan de VOF een pand ter beschikking dat hij buitenvennootschappelijk houdt. Dit pand heeft een waarde van € 500 000 en maakt deel uit van de subjectieve onderneming van E in de zin van artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De waarde going concern van de onderneming in de VOF is hoger dan de liquidatiewaarde en bedraagt € 2 500 000. In totaal wordt de objectieve onderneming echter gedreven met een vermogen met een waarde van € 3 000 000, vanwege het buitenvennootschappelijk gehouden bedrijfspand. E overlijdt en zijn nalatenschap bestaat uitsluitend uit het aandeel in de VOF en het buitenvennootschappelijk gehouden pand. Er is geen verblijvingsbeding. F is enig erfgenaam en zet samen met H de onderneming voort. F doet een beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling. De totale objectieve onderneming heeft een waarde van € 3 000 000. Erflaters aandeel in de waarde van die objectieve onderneming, bedraagt de helft van € 2 500 000 (vennootschapsaandeel) plus € 500 000 (buitenvennootschappelijk pand) is € 1 750 000. De verkrijging van F bedraagt derhalve € 1 750 000. Dit betekent dat € 1 750 000 gedeeld door € 3 000 000 maal € 1 000 000 = € 583 334 volledig voorwaardelijk wordt vrijgesteld. De rest van de verkrijging ad € 1 166 666 (€ 1 750 000 – € 583 334) is voor 83% vrijgesteld, zijnde € 968 333. De totale vrijstelling beloopt dan € 583 334 + € 968 333 = € 1 551 667, zodat € 198 333 belast is. Voor de erfbelasting over dat bedrag kan om een rentedragend tienjarig uitstel worden verzocht.

Het buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen is ook van belang voor de waarde-bepaling van de objectieve onderneming als een andere vennoot dan degene die het buitenvennoot-schappelijke ondernemingsvermogen houdt, overlijdt of een schenking verricht. Indien H zou overlijden, dan wordt de verkrijging van zijn verkrijger, stel G, ad € 1 250 000 als volgt belast. De 100% vrijstelling bedraagt € 1 250 000 / € 3 000 000 \* € 1 000 000 = € 416 667. De resterende € 833 333 wordt voor 83% voorwaardelijk vrijgesteld (€ 691 667). In totaal bedraagt de vrijstelling € 1 108 328 en is er € 141 672 belast met erfbelasting. Voor de verschuldigde erfbelasting bestaat de mogelijkheid van een tienjarig uitstel van betaling.

Indien E en H op hetzelfde moment overlijden, vindt de 100% vrijstelling dus plaats over € 583.334 + € 416.667 of € 1.000.000, zijnde het grensbedrag per objectieve onderneming. Met deze opzet wordt bereikt dat het niet uitmaakt of de firmanten het ondernemingsvermogen in de VOF hebben inge-bracht, of dat zij het buitenvennootschappelijk hebben gehouden.

### **Voorbeeld 9 (ter beschikking gesteld pand en meerdere verkrijgers)**

Y bezit alle aandelen in BV Y. BV Y drijft een onderneming met een waarde going concern van € 1 000 000 en een liquidatiewaarde van € 750 000. Y stelt een pand ter beschikking aan de BV met een waarde van € 600 000. Het pand wordt volledig door de BV gebruikt in het kader van haar onderneming. Y overlijdt en zijn erfgenamen A en B verkrijgen beiden 50% van de aandelen. Het pand is aan A gelegateerd. De verkrijging van A bevat dus € 1 100 000 aan ondernemingsvermogen en de verkrijging van B € 500 000 aan ondernemingsvermogen.

De vrijstelling van € 1 000 000 wordt over A en B verdeeld naar evenredigheid van hun deel in de verkrijging van de totale waarde van de onderneming van de erflater. De vrijstelling van A bedraagt dan € 1 100 000 / € 1 600 000 \* € 1 000 000 = € 687 500, plus 83% van € 412 500 = € 342 375. Totaal bedraagt de voorwaardelijke vrijstelling voor A € 1 029 875 en de belaste verkrijging € 70 125. De vrijstelling van B bedraagt € 500 000 / € 1 600 000 \* € 1 000 000 = € 312 500, vermeerderd met 83% van € 187 500 = € 155 625, samen € 468 125. Ondanks dat B geen aandeel in het pand verkrijgt, moet bij de bepaling van de omvang van de verkrijging waarvoor de 100% vrijstelling geldt, wel rekening worden gehouden met het ter beschikking gestelde pand. Hiermee wordt in totaal over de verkrijgin-gen van A en B tezamen gezien € 1 000 000 voor 100% vrijgesteld (€ 687 500 + 312 500). Voor de erfbelasting over de belaste bedragen kunnen A en B om een rentedragend tienjarig uitstel van betaling verzoeken..

## **Artikel 8**

Artikel 8 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting is gebaseerd op de delegatiebevoegdheid van artikel 35c, vijfde en achtste lid, van de Successiewet 1956. In artikel 35c van de Successiewet 1956 is geregeld wat onder de verkrijging van ondernemingsvermogen wordt verstaan voor de faciliteiten bij schenking en vererving van ondernemingsvermogen in het kader van een bedrijfsopvol-ging. In artikel 8 van de Uitvoeringsregeling erf- en schenkbelasting worden nadere regels gegeven met betrekking tot de verkrijging van preferente aandelen.

De verkrijging van preferente aandelen kwalificeert alleen voor de bedrijfsopvolgingsregeling indien deze preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. In dat geval vormt de schenking of vererving van de preferente aandelen naar de beoogde bedrijfsopvolger het sluitstuk van de eerder ingezette bedrijfsopvolging.



In geval van direct gehouden preferente aandelen is de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing als de preferente aandelen zijn uitgegeven in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, van de Successiewet 1956. In dit lid is de grondvorm van een gefaseerde bedrijfsopvolging beschreven. Uiteraard kan de gefaseerde bedrijfsopvolging ook op een andere wijze gestalte worden gegeven. Zo is het ook mogelijk dat de gewone aandelen in het kader van een aandelenfusie worden ingebracht in een lichaam tegen uitreiking van preferente aandelen in dat lichaam, waarbij de gewone aandelen in dat lichaam worden gehouden door de bedrijfsopvolger of een vennootschap van de bedrijfsopvolger. Eveneens is het mogelijk dat de preferente aandelen ontstaan in het kader van een juridische splitsing of een juridische fusie. Voor deze andere vormen van een gefaseerde bedrijfsopvolging is in artikel 8, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting een voorziening opgenomen.

In het tweede lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is een voorziening opgenomen voor situaties waarin als gevolg van een overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht ten aanzien van de houder van de preferente aandelen een wijziging optreedt, voordat de bedrijfsopvolging door de verkrijging van de preferente aandelen door de beoogd opvolger definitief gestalte heeft gekregen. Ter illustratie zijn hierna twee voorbeelden opgenomen.

### **Voorbeeld 1**

A is weduwnaar. Hij is enig aandeelhouder van BV X. Hij zet deze aandelen om in preferente aandelen, terwijl de BV nieuwe gewone aandelen uitreikt aan A's kind Z. Enige tijd daarna trouwt A in wettelijke gemeenschap van goederen met B. Hierdoor verkrijgt B de helft van de preferente aandelen krachtens huwelijksvermogensrecht (boedelmenging). Indien B vervolgens overlijdt en B's preferente aandelen worden verkregen door Z is naar de letter van de wet niet verkregen van een erflater die de aandelen heeft omgezet. Door de werking van het tweede lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting kan B in aanmerking komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

### **Voorbeeld 2**

G en H zijn met elkaar getrouwd op huwelijksvoorwaarden en hebben één kind, D. G is enig aandeelhouder van BV Y. G zet deze aandelen om in preferente aandelen, terwijl de BV nieuwe gewone aandelen uitreikt aan D. Enige tijd daarna overlijdt G zonder bij testament over zijn nalatenschap te hebben beschikt. G's preferente aandelen in BV Y worden nu geërfd door zijn vrouw H en krachtens de wettelijke verdeling krijgt D een vordering op H. In deze situatie is de bedrijfsopvolgingsregeling niet van toepassing ter zake van de overgang op H, omdat deze niet de houder is van de gewone aandelen. artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting brengt daarin geen verandering, omdat H niet de beoogde bedrijfsopvolger is. Als H overlijdt en D verkrijgt de preferente aandelen, dan zou die verkrijging naar de letter van de wet echter ook niet kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat H de preferente aandelen niet hield als gevolg van een omzetting van door H eerder gehouden gewone aandelen. Dit gevolg is niet wenselijk omdat D de beoogde bedrijfsopvolger is en, via 'tussenkomsst' van H, de preferente aandelen alsnog krachtens erfrecht verkrijgt. Het tweede lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting voorziet ook in deze situatie.

Voor de situatie waarin aandelen in een werkmaatschappij indirect worden gehouden (dus via een holding) is in artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet 1956 bepaald dat toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding kan plaatsvinden. Met betrekking tot preferente aandelen is daarbij bepaald dat toerekening alleen mag plaatsvinden indien de preferente aandelen zijn uitgegeven in het kader van een bedrijfsopvolging die voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden. Deze voorwaarden worden gegeven in het derde lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. De eisen die worden gesteld aan de indirect gehouden preferente aandelen, komen overeen met de eisen die worden gesteld aan de direct gehouden preferente aandelen. Omdat indirect gehouden preferente aandelen ook kunnen ontstaan in het kader van een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, is ook deze omzettingvorm in de derde volzin van het derde lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting opgenomen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een vader die in zijn BV een winkel in A heeft en een winkel in B. De zoon wil winkel B overnemen, waarbij gebruik wordt gemaakt van een bedrijfsfusie. Daartoe geeft de BV van de zoon preferente aandelen uit aan de BV van vader. Op min of meer dezelfde wijze kunnen preferente aandelen ontstaan in het kader van een aandelenfusie, een juridische splitsing of een juridische fusie. Daarom zijn ook deze vormen genoemd in de tweede volzin van het derde lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Verder is in artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaald dat indien eenmaal sprake is van preferente aandelen die voldoen aan de omschrijving van artikel 35c, vierde lid, van de Successiewet 1956 de kwalificatie van de preferente aandelen als zijnde 'ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging' blijft bestaan zolang en voor zover de preferente aandelen aan de gewone aandelen gekoppeld blijven. Hierop ziet het vierde lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling





shenk- en erfbelasting. Dit betekent dat indien de verkrijger van de preferente aandelen bijvoorbeeld overlijdt, zijn verkrijger van de preferente aandelen ook voor de faciliteiten in aanmerking komt, voor zover hij ook de gewone aandelen verkrijgt die eerder bij de gefaseerde bedrijfsopvolging aan de opvolger zijn uitgegeven. Met deze bepaling wordt voorkomen dat de 'eerste' opvolger in feite verplicht de preferente aandelen moet laten inkopen om te voorkomen dat de bedrijfsopvolgingsregeling in de toekomst niet van toepassing zou zijn.

### **Voorbeeld 3**

Vader bezit 100% van de aandelen in BV X. Tijdens zijn leven worden zijn aandelen omgezet in preferente aandelen en gelijktijdig worden aan zijn zoon gewone aandelen toegekend. Ook overigens wordt voldaan aan de eisen van artikel 35c, vierde lid, van de Successiewet 1956. Vader overlijdt en de zoon (enig erfgenaam) verkrijgt de preferente aandelen. Deze preferente aandelen vormen ondernemingsvermogen in de zin van Hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956, zodat de zoon voor de faciliteiten in aanmerking komt.

Indien de zoon na tien jaar overlijdt, en zijn vermogen wordt verkregen door zijn dochter (ook enig erfgenaam), dan zou deze dochter zonder nadere bepaling voor wat betreft de preferente aandelen niet voor de ondernemingsfaciliteiten in aanmerking komen. Ten aanzien van haar zijn de preferente aandelen immers niet ontstaan in het kader van een bedrijfsoverdracht. Zij heeft tijdens haar leven namelijk geen gewone aandelen gekregen, onder gelijktijdige omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen bij haar vader. artikel 8, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting voorziet in deze situatie. Zolang de gewone aandelen en de preferente aandelen 'tot eenzelfde vermogen blijven behoren', anders gezegd 'aan elkaar gekoppeld blijven', behouden de preferente aandelen het etiket 'ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging' en dus het etiket 'ondernemingsvermogen'.

Mocht de zoon 40% van zijn gewone aandelen tijdens zijn leven hebben verkocht, en erft zijn dochter de resterende 60% bij zijn overlijden, dan kwalificeert bij zijn dochter 60% van de door haar geërfde preferente aandelen als aandelen als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, letter c, van de Successiewet 1956. Vanaf het moment dat de gewone aandelen en de preferente aandelen ontkoppeld worden, is ten aanzien van de preferente aandelen dus geen sprake meer van kwalificerende aandelen. De preferente aandelen en de gewone aandelen moeten dus steeds 'bij elkaar blijven'.

Ten slotte is in het vijfde lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bepaald dat voor de bepaling of de houder van de gewone aandelen minimaal 5% van het geplaatste aandelenkapitaal houdt, geen rekening wordt gehouden met de omvang van het geplaatste kapitaal dat toerekenbaar is aan het preferente aandelenkapitaal. Als het totale geplaatste kapitaal 100 is en hiervan 96 toerekenbaar is aan de preferente aandelen, moet de verkrijger derhalve voor ten minste 5% van 4 aandeelhouder zijn.

### **Artikel 9**

Artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is een voortzetting van artikel 7b van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. Genoemd artikel 7b voorzag in een tweetal gevallen waarin mede aan de bezitseris (die tot 1 januari 2010 alleen bestond voor het schenkingsrecht) werd voldaan. Dit zijn de gevallen waarin binnen de referentieperiode inbreng van een IB-onderneming in een BV heeft plaatsgevonden en waarin binnen die periode uitbreng van de onderneming uit een BV naar de IB-sfeer heeft plaatsgevonden. Er is een aantal redenen waarom per 1 januari 2010 aanpassing ten opzichte van genoemd artikel 7b nodig is.

Ten eerste is aanpassing nodig vanwege de vanaf 1 januari 2010 geldende bezitseris voor de erfbelasting. Ten tweede is een aantal situaties toegevoegd waarin ook aan de bezitserisperiode wordt geacht te zijn voldaan. Het betreft hier een uitbreiding van de twee reeds geregelde situaties, waarin strikt juridisch gezien niet wordt voldaan aan de vereiste bezitserisperiode, maar materieel gezien wel. Hierbij is aangesloten bij de fiscaal geruisloze doorschuifsituaties. Ten derde leiden de wijzigingen in de Successiewet 1956 ten aanzien van het gefaciliteerde ondernemingsvermogen ertoe dat een uitbreiding nodig is.

In het eerste lid, onderdeel a, van artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is per 1 januari 2010 de geruisloze terugkeer uit de BV geregeld. In het eerste lid, onderdeel b, van dat artikel is per die datum de geruisloze omzetting in een BV geregeld. Het eerste lid, onderdeel c, van genoemd artikel betreft een bepaling die ziet op situaties die nu nog niet geregeld zijn. Dit betreft situaties waarin een deelname in een vennootschap onder firma wordt omgezet in een commanditaire deelname, alsmede het aangaan door een ondernemer van een samenwerkingsverband met een ander waarbij de ander beherend vennoot wordt en de ondernemer voortaan commanditaire vennoot is. In dat geval is geregeld dat voor de alsdan ontstane medegerechtigdheid geen nieuwe bezitseris gaat lopen. Deze aanpassing is nodig vanwege het feit dat een medegerechtigdheid met ingang van 1 januari 2010 alleen nog maar kwalificeert indien deze een voortzetting vormt van een eerder voor



rekening van de erflater (gedurende één jaar) of schenker (gedurende vijf jaar) gedreven IB-onderneming.

Ook het eerste lid, onderdeel d, van artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting betreft een nieuwe situatie. Dit betreft de situatie waarin een ondernemer zijn onderneming inbrengt in een BV, met uitzondering van een onroerende zaak. Vanaf het moment dat de BV tot stand komt, wordt de onroerende zaak verhuurd aan de BV en is sprake van een terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Met betrekking tot de onroerende zaak gaat geen nieuwe bezitsperiode lopen voor zover de onroerende zaak binnen de onderneming van de BV wordt gebruikt.

In al deze situaties van het eerste lid is steeds sprake van een wijziging van de 'juridische huls' waarin de onderneming wordt gedreven, maar wijzigt er materieel gezien niets, zodat er voor de nieuw ontstane situatie geen nieuwe bezitsperiode gaat lopen. Voor deze gevallen worden daarom de perioden van 'materieel ondernemerschap' ten aanzien van de onderneming bij elkaar geteld (of doorgeschoven) voor de beoordeling of is voldaan aan de bezitseis van één jaar (bij overlijden), onderscheidenlijk vijf jaar (bij schenking).

Het tweede lid van artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is, vergeleken met de regeling tot 1 januari 2010, ook nieuw. Dat lid heeft in de eerste plaats betrekking op de situatie waarin de erflater of schenker betrokken is geweest bij een aandelenfusie. Had erflater een aanmerkelijk belang in BV 1, en heeft BV 2 met behulp van een aandelenfusie BV 1 overgenomen, dan heeft erflater vanaf het moment van de fusie aandelen BV 2. Ook in die situatie wordt de bezitsperiode van aandelen BV 1 samengevoegd met de bezitsperiode van aandelen BV 2, voor de beoordeling of is voldaan aan de bezitseis van één jaar (bij overlijden), onderscheidenlijk vijf jaar (bij schenking). Voor situaties van een juridische splitsing en juridische fusie regelt dit tweede lid hetzelfde. Aangezien wordt verwezen naar artikel 35d, eerste lid, van de Successiewet 1956, zal steeds ook voldaan moeten zijn aan de eis dat de onderneming voor een aaneengesloten periode van één, onderscheidenlijk vijf jaren, voor rekening van de (nieuwe en oude) vennootschap moet zijn gedreven.

Het derde lid van artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting betreft de situatie waarin omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen heeft plaatsgevonden. Aan de bezitsperiode is dan ook voldaan indien de gewone aandelen in de periode voor de omzetting naar preferente aandelen gedurende de vereiste periode van één jaar (bij overlijden), onderscheidenlijk vijf jaren (bij schenking), tot het vermogen van de erflater of schenker behoorden. In dat geval is zijn preferente aandeelhouderschap te zien als voortgezet ondernemerschap. Met betrekking tot het houden van de preferente aandelen gaat dus ook hier geen nieuwe bezitstermijn lopen.

Het vierde lid van artikel 9 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bevat een voorziening voor het geval de erflater overlijdt binnen een jaar nadat hij zelf krachtens erfrecht of krachtens schenking ondernemingsvermogen heeft verkregen. Hij voldoet dan niet aan de vereiste bezitsperiode. Indien echter de rechtsvoorganger van de erflater wel voldeed aan de bezitsperiode, vormt dat een bijzondere situatie. De redelijkheid brengt dan mee dat voor deze ene specifieke situatie wordt aangenomen dat ook zijn inmiddels overleden rechtsopvolger voldoet aan de bezitsperiode. Anders zouden zijn erfgenamen voor dat ondernemingsvermogen niet in aanmerking kunnen komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

## Artikel 10

Artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting geeft nadere regels met betrekking tot gebeurtenissen binnen de zogenoemde voortzettingstermijn van artikel 35e van de Successiewet 1956 welke zonder nadere voorziening tot het geheel of gedeeltelijk terugnemen van de verleende voorwaardelijke vrijstelling zouden leiden in situaties waarin dat niet gewenst is. Indien een dergelijke gebeurtenis zich naar de letter van de wet voordoet, terwijl materieel bezien er wel sprake is van het blijven voortzetten van de verkregen onderneming door de verkrijger, dient de vrijstelling naar doel en strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling niet te worden teruggenomen indien en voor zover de verkrijger daarbij geen middelen ontvangt en indien niet een ander tot de onderneming gerechtigd wordt. Naast de gevallen die geregeld waren in artikel 7d van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 (inbreng in een BV, de geruisloze terugkeer uit de BV en het ophouden winst te genieten door overheidsingrijpen) is in het op dit punt daarvoor in de plaats komende artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting voor de aandeelhouder daaraan toegevoegd: de aandelenfusie, de juridische splitsing en de juridische fusie. Daarbij geldt dat de gebeurtenis moet plaatsvinden met behulp van een doorschuifregeling en dat de faciliteit wel wordt ingetrokken:

- voor zover de verkrijger contanten ontvangt, behoudens die gevallen waarin de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting een kleine bijbetaling toestaat;
- voor zover een ander dan de oorspronkelijke verkrijger tot de onderneming gerechtigd wordt. Voor zover de verkrijger middelen ontvangt, is er geen voortzetting meer. Indien een ander gerechtigd wordt tot de onderneming (in de BV), is geen sprake meer van een bedrijfsopvolging door de verkrijger. Met betrekking tot het lichaam waarin de aandelen of winstbewijzen zijn verkregen, is verder expliciet geregeld dat een geruisloze bedrijfsfusie, een juridische fusie en een juridische



splitsing van het lichaam niet leiden tot het intrekken van de faciliteiten, ook weer voor zover de verkrijger de enige gerechtigde blijft tot de onderneming en voor zover geen middelen worden ontvangen. Dit betreft dus allemaal situaties waarbij, vanuit de verkrijger bezien, als het ware sprake is van een 'doorschuiven naar zichzelf'.

Vanwege het feit dat de herziene bedrijfsopvolgingsregeling ook de verkrijging van een ter beschikking gestelde onroerende zaak faciliteert, is verder in artikel 10, eerste lid, onderdeel f, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting een voorziening getroffen voor twee specifieke gevallen waarin deze terbeschikkingstelling eindigt. Indien de terbeschikkingstelling eindigt door een reguliere vervreemding, blijft de faciliteit alleen in stand voor zover binnen zes maanden na de vervreemding een nieuw pand ter beschikking wordt gesteld aan de BV of NV en de middelen die bij de vervreemding zijn vrijgekomen worden gebruikt voor de aanschaf van het nieuwe pand. Een periode van zes maanden wordt in deze voldoende geacht. Vervreemding van het pand gevolgd door een terbeschikkingstelling van een ander pand dat reeds in het bezit is van de verkrijger, wordt expliciet niet gefaciliteerd. In dat geval zijn middelen ontvangen die niet worden gebruikt voor de verkregen onderneming. Er bestaat alsdan reden om de voordelig verleende faciliteit ten aanzien van het pand terug te nemen. Verder is geen sprake van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de Successiewet 1956 ter zake van de onroerende zaak, indien de vervreemding daarvan plaatsvindt door middel van een inbreng tegen aandelen in een BV of NV waarvan de verkrijger reeds alle aandelen houdt.

In het tweede lid van artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is bepaald dat wanneer als gevolg van een situatie als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b (de geruisloze terugkeer uit de BV), de terbeschikkingstelling eindigt, dit ook geen gebeurtenis is als bedoeld in artikel 35e van de Successiewet 1956 ten aanzien van de onroerende zaak, mits de verkrijger in de nieuw ontstane situatie de onroerende zaak binnen de onderneming gebruikt en deze onroerende zaak derhalve tot het ondernemingsvermogen van de uit de BV verkregen onderneming gaat behoren.

In het derde lid van artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is geregeld dat wanneer bij een aandelenfusie de terbeschikkingstelling 'doorloopt', de voordelige vrijstelling ook kan doorlopen. Hetzelfde geldt bij een juridische splitsing van de vennootschap waaraan ter beschikking is gesteld, alsmede wanneer de vennootschap waaraan ter beschikking is gesteld in het kader van een juridische fusie opgaat in een andere vennootschap.

In het vierde lid van artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is tot uitdrukking gebracht dat de voortzettingseis van artikel 35e van de Successiewet 1956 vervolgens ziet op de nieuw ontstane situatie. In bijna alle situaties is sprake van een rechtstreekse voortzetting. Dit is alleen niet het geval in de situatie van vervanging van de ter beschikking gestelde onroerende zaak (toegestane termijn van vervanging maximaal zes maanden) en in de situatie van staking door overheidsingrijpen (toegestane termijn maximaal drie jaar om een nieuwe onderneming te beginnen). In dit laatste geval bestaat aanleiding om de voortzettingstermijn te schorsen voor de periode dat nog niet een nieuwe onderneming is begonnen, zodat uiteindelijk de verkrijger materieel gezien wel vijf jaar daadwerkelijk heeft voortgezet alvorens de voordelig verleende vrijstelling definitief wordt. Verder wordt nog opgemerkt dat de laatste situatie het enige geval is waarbij niet wordt geëist dat de oorspronkelijke onderneming wordt voortgezet. In beginsel geldt ten aanzien van de bedrijfsopvolgingsregeling als uitgangspunt dat alleen sprake is van een bedrijfsopvolging indien de oorspronkelijk verkregen onderneming wordt voortgezet. Het staken van de verkregen onderneming gevolgd door het starten van een nieuwe onderneming valt daar niet onder. Hoe economische wenselijk misschien ook, er is geen sprake van een bedrijfsopvolging. Bovendien moet worden voorkomen dat een ongelijkheid ontstaat met de situatie waarin een verkrijger ander vermogen verkrijgt dan ondernemingsvermogen en dit vermogen gaat gebruiken om een onderneming te starten. Deze laatste verkrijger verkrijgt immers niet alsnog de faciliteiten. Wel bestaat er reden om de vervanging van het ter beschikking gestelde pand te faciliteren, omdat het voor de verkrijger mogelijk moet zijn om de overgenomen activiteiten voort te zetten in een andere onroerende zaak. Een schorsing van de voortzettingstermijn is daarbij dus niet nodig, omdat de onderneming gedurende de termijn van maximaal zes maanden wordt voortgezet.

Om de faciliteiten in stand te houden, moet de verkrijger bij de gebeurtenissen, bedoeld in artikel 10, eerste, tweede of derde lid, van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, een verzoek indienen. De inspecteur beslist daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Naast de situaties waarbij sprake is van 'doorschuiven naar zichzelf' zijn er twee situaties waarin een ander dan de oorspronkelijke verkrijger tot de onderneming gerechtigd wordt, maar waarbij toch geen reden bestaat om de faciliteit in te trekken. Dit betreft de situatie waarin de verkrijger overlijdt en de situatie waarin de verkrijger trouwt in gemeenschap van goederen. Deze situaties zijn geregeld in onderscheidenlijk het zesde lid en het zevende lid. Er hoeft voor de situaties van overlijden en trouwen geen verzoek aan de inspecteur te worden gedaan; de faciliteit blijft van rechtswege in stand en de rechtsopvolgers krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht worden geacht in de plaats te treden van de oorspronkelijke verkrijger. Mocht in geval van overgang krachtens huwelijksvermogensrecht, de aldus ontstane huwelijksgemeenschap binnen de resterende termijn worden ontbonden, dan is wel vereist dat het ondernemingsvermogen bij de verdeling wordt toegescheiden aan degene van wiens zijde het in de gemeenschap is ingebracht. Voor zover dat niet gebeurt, vervalt de faciliteit.



Ter illustratie van de werking van artikel 10 zijn de volgende voorbeelden opgenomen.

### **Voorbeeld 1**

Op 1 januari 2010 overlijdt A. A's nalatenschap bestaat uitsluitend uit een door hem gedreven eenmanszaak, met een waarde van 100. Enig erfgenaam is B, die de verkregen onderneming voortzet. B is zelf enig aandeelhouder van X BV en van Y BV. In 2011 brengt B de verkregen onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting in X BV in. In 2012 vindt er een juridische fusie plaats tussen X BV en Y BV als bedoeld in art. 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 waarbij Y BV de verkrijgende rechtspersoon is. In 2013 wordt Y BV op de voet van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting ontbonden en zet B de onderneming van Y BV voort als eenmanszaak. Op 1 juli 2014 staakt B zijn onderneming vanwege een overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.54, twaalfde lid van de Wet inkomstenbelasting 2001 en vormt hij een herinvesteringsreserve. Op 1 juni 2016 schaft B zich een nieuwe onderneming aan voor een waarde van 60 en vindt voor dat bedrag afboeking plaats op de herinvesteringsreserve. In 2017 vervalt de herinvesteringsreserve door tijdsverloop.

Omdat de gebeurtenissen in 2011, 2012 en 2013 plaatsvinden met toepassing van fiscale doorschuifregelingen, worden de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling niet teruggenomen zolang de verkrijger zich aan de voorwaarden bij die bepalingen houdt en enig aandeelhouder van X BV, later Y BV en vervolgens enig winstgerechtigde bij de eenmanszaak, is. De staking door overheidsingrijpen in 2014 is evenmin een gebeurtenis die leidt tot terugnemen van de faciliteiten. Dat gebeurt wel (deels) in 2017. Dan immers blijkt dat van de gestaakte onderneming (opbrengst 100), slechts gedeeltelijk tot een herinvestering in een onderneming waaruit de verkrijger winst geniet, heeft geleid. Weliswaar wordt eerst in 2016 geherinvesteerd, zes jaar na de verkrijging, maar dit betekent niet dat de faciliteit op 1 januari 2015 wordt ingetrokken. Voor zover de herinvestering plaats heeft gevonden, loopt de voortzettingstermijn door met twee jaar (tijdsverloop tussen staking en herinvestering), zo blijkt uit artikel 10, vierde lid. Voor het deel van de herinvesteringsreserve dat vervalt door tijdsverloop van drie jaar als bedoeld in artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001, loopt de voortzettingstermijn door tot drie jaar na de staking, derhalve tot 1 juli 2017. Dan blijkt dat de herinvestering voor 40 niet heeft plaatsgevonden, en dus wordt de daarmee corresponderende erfbelasting alsnog verschuldigd.

### **Voorbeeld 2**

R is enig aandeelhouder van BV R. R schenkt op 1 januari 2010 alle aandelen in BV R aan S. In 2011 treedt S in het huwelijk met T, zonder het maken van huwelijkse voorwaarden. In november 2012 scheiden S en T waarbij de aandelen in BV R aan S worden toebedeeld. Door het zonder opmaken van huwelijkse voorwaarden in het huwelijk te treden, vervreemdt S de helft van zijn aandelen aan T. Als gevolg van het zevende lid, eerste volzin worden de faciliteiten echter niet evenredig teruggenomen bij S. Door de terugkeer van de aandelen bij S in het kader van de verdeling van de ontbonden huwelijksgoederengemeenschap tussen S en T, vindt het zevende lid, derde volzin toepassing, zodat ook hier geen sprake is van een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e van de Successiewet 1956.

### **Voorbeeld 3**

X bezit 100% van de aandelen in BV X en daarnaast stelt hij een pand ter beschikking aan BV X dat binnen de onderneming van de BV wordt gebruikt. X overlijdt in 2010. Y erft de aandelen en het pand en doet een beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling. In november 2012 verkoopt Y het pand. In februari 2013 koopt Y een ander pand aan, waarin vanaf dat moment de onderneming van BV X wordt gedreven. De verkoop van het ter beschikking gestelde bedrijfspand vormt op zichzelf een reden voor terugnemen van de faciliteiten. Indien Y bij het verzoek als bedoeld in het eerste lid, onderdeel f, aangeeft dat hij voornemens is binnen zes maanden een vervangend pand te kopen om dat opnieuw als bedrijfspand aan de onderneming van BV X ter beschikking te stellen, wordt de vrijstelling niet teruggenomen. De vrijstelling wordt alsdan eerst teruggenomen indien na verloop van een termijn van zes maanden Y geen vervangend pand aan BV X ter beschikking stelt, of voor zover niet alle middelen die bij de verkoop zijn vrijgekomen, voor de aanschaf van het nieuwe pand worden gebruikt.

### **Artikel 11 en 12**

De artikelen 11 en 12 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting vervangen de artikelen 3, 4, 6, en 7 van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. De artikelen 11 en 12 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting geven uitvoering aan artikel 73, respectievelijk artikel 75, van de Successiewet 1956. Ten opzichte van de artikelen 3, 4, 6, en 7 van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 is een verwijzing naar de inmiddels ingetrokken Wet op het verzekeringsbedrijf vervangen door een verwijzing naar de Wet op het financieel toezicht. Voor het overige zijn uitsluitend enkele redactionele verbeteringen aangebracht.



---

### **Artikel 13**

In artikel 13 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is bepaald dat de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 vervalst. Op grond van het tweede lid van artikel 13 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting blijft de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 echter van toepassing op belastbare feiten in de zin van de Successiewet 1956, zoals die op 31 december 2009 luidde, die zich hebben voorgedaan voor 1 januari 2010.

### **Artikel 14**

Artikel 14 van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 bepaalt dat deze regeling in werking treedt op 1 januari 2010.

### **Artikel 15**

Artikel 15 van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 geeft aan dat deze regeling aangehaald kan worden als Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

*De Staatssecretaris van Financiën,  
J.C. de Jager.*