



Schenk- en erfbelasting. Overgangsrecht bedrijfsopvolgingsregeling bij Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 6 november 2024, nr. 2024-28660

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit regelt overgangsrecht voor bepaalde situaties waarbij door de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling niet voldaan kan worden aan de bezitsei of het voortzettingsvereiste van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956.

1. Inleiding

De Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling¹ kan gevolgen hebben voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, als hierdoor niet voldaan wordt aan de bezitsei (artikel 35d van de Successiewet 1956) of het voortzettingsvereiste (artikel 35e van de Successiewet 1956). Hiervoor is – anders dan bij de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen² – geen overgangsrecht getroffen, omdat een fonds voor gemene rekening zelf geen onderneming kan drijven. Bij de totstandkoming van deze wet is echter geen rekening gehouden met de situatie dat een fonds voor gemene rekening wel een belang kan hebben in een lichaam dat een onderneming drijft. Hierdoor kan het fonds voor gemene rekening door de toerekening van de bezittingen en schulden in dat lichaam aan het fonds indirect een onderneming drijven (artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet 1956).

Dit besluit bevat goedkeuringen voor de situatie dat er voorafgaand aan het tijdstip dat een fonds voor gemene rekening als gevolg van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling niet meer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting een aandelenfusie als bedoeld in artikel VI, tweede lid, van die wet plaatsvindt. De goedkeuringen sluiten aan bij het overgangsrecht voor de Successiewet 1956 dat is opgenomen in artikel XII van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.

Mocht in situaties waarbij een zodanige aandelenfusie niet heeft plaatsgevonden, de inwerkingtreding van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling ertoe leiden dat de deelgerechtigde niet voldoet aan de bezitsei of het voortzettingsvereiste, dan ben ik bereid om in dergelijke gevallen te bezien of een goedkeuring kan worden verleend. Een verzoek hiertoe kan worden voorgelegd aan:

Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Team Brieven en Beleidsbesluiten
cluster OVB/SW
Postbus 20201
2500 EE Den Haag.

Dit besluit bevat de volgende onderdelen:

- Een korte uitleg van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling (onderdeel 2).
- Goedkeuringen als een aandelenfusie als bedoeld in artikel VI, tweede lid, van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling heeft plaatsgevonden (onderdeel 3).
- Inwerkingtreding van dit besluit (onderdeel 4).

De goedkeuringen in dit besluit zijn verleend met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

¹ Stb. 2023, 503.

² Stb. 2023, 508.



1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

bezitstermijn	Bezitstermijn als bedoeld in artikel 35b, vijfde lid, van de Successiewet 1956 juncto artikel 35d van de Successiewet 1956
BOR	Bedrijfsopvolgingsregeling in hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956
deelgerechtigde	Deelgerechtigde als bedoeld in artikel IV, tweede lid, van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling
FGR	Een (open) fonds voor gemene rekening of een daarmee qua rechtsvorm vergelijkbaar, naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan, lichaam als bedoeld in artikel IV, eerste lid, van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling
onderneming	Onderneming als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel a of c, van de Successiewet 1956
Successiewet	Successiewet 1956
toerekening	Toerekening als bedoeld in artikel 35c, vijfde lid, Successiewet
VBI	Vrijgestelde beleggingsinstelling
verrijgende vennootschap	Een vennootschap als bedoeld in artikel VI, tweede lid, van de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling
voortzettingsperiode	Voortzettingsperiode als bedoeld in artikel 35b, vijfde lid, Successiewet juncto artikel 35e Successiewet
Wet aanpassing FGR en VBI	Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

2. Wet aanpassing FGR en VBI

In artikel 2, vierde lid, Wet VPB is opgenomen wat die wet onder een FGR verstaat. In de Wet aanpassing FGR en VBI wordt dit lid aangepast. De ingangsdatum van deze wijziging is opgenomen in artikel X, tweede lid, Wet aanpassing FGR en VBI. In artikel IV van de Wet aanpassing FGR en VBI is opgenomen wat de fiscale gevolgen zijn als een FGR als gevolg van die wet op grond van de artikelen 2 of 3 Wet VPB niet langer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. In dat geval wordt op grond van het eerste lid van dat artikel een dergelijk FGR geacht op het tijdstip onmiddellijk daaraan voorafgaand al zijn vermogensbestanddelen tegen de waarde in het economische verkeer naar rato van ieders gerechtigdheid te hebben overgedragen aan de natuurlijke personen of lichamen die participeren in dat FGR.

Het tweede lid van dat artikel bepaalt dat een in het FGR participerende deelgerechtigde op datzelfde tijdstip geacht wordt zijn bewijs van deelgerechtigdheid te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

In het derde lid van dat artikel wordt een belastingplichtige die resultaat uit een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001 geniet vanwege het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een FGR, geacht op datzelfde tijdstip de tot die werkzaamheid behorende vermogensbestanddelen te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. Tevens wordt die belastingplichtige geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbaar resultaat uit die werkzaamheid te genieten, tenzij de tot die werkzaamheid behorende vermogensbestanddelen op datzelfde tijdstip door die belastingplichtige nog steeds worden aangewend ten behoeve van een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92 Wet IB 2001.

Door de hierboven omschreven vervreemding van het bewijs van deelgerechtigdheid in een FGR kan een deelgerechtigde voor de toepassing van de afdelingen 3.2 en 3.4, hoofdstuk 4 en de afdelingen 7.2, 7.3 en 7.5 van de Wet IB 2001 en de Wet VPB een voordeel behalen. Dit voordeel behoort echter niet in aanmerking te worden genomen bij een aandelenfusie als bedoeld in artikel VI, tweede lid, van de wet aanpassing FGR en VBI, indien die aandelenfusie plaatsvindt voordat het FGR als gevolg van de Wet aanpassing FGR en VBI niet meer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting en latere heffing is verzekerd. Dit geldt niet voor een in het kader van een aandelenfusie genoten bijbetaling. Bij een dergelijke aandelenfusie verwerft een (verrijgende) vennootschap het bewijs van deelgerechtigdheid van de deelgerechtigde in het FGR.

3. Aandelenfusie

Een aandelenfusie als bedoeld in artikel VI, tweede lid, Wet aanpassing FGR en VBI leidt ertoe dat de deelgerechtigde in plaats van een bewijs van deelgerechtigdheid in het FGR, aandelen houdt in de verrijgende vennootschap. Hierdoor vangt een nieuwe bezitstermijn aan, aangezien de voormalige deelgerechtigde andere vermogensbestanddelen houdt en de verrijgende vennootschap voor de fusie niet (na toerekening) de onderneming dreef. Tevens vangt een nieuwe bezitstermijn aan als de deelgerechtigde door de aandelenfusie met de ter beschikking gestelde onroerende zaak in plaats van resultaat uit een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92 eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, resultaat uit een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 gaat genieten. Een dergelijke fusie leidt ook tot het niet voldoen aan het voortzettingsvereiste als hierdoor het verkregen bewijs van deelgerechtigdheid wordt vervreemd of de ter beschikking stelling van de verkregen onroerende zaak aan het FGR eindigt. Ik acht dit niet wenselijk, omdat de wetgever met de



Wet aanpassing FGR en VBI geen gevolgen voor de BOR heeft beoogd. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuringen

1. In geval van een aandelenfusie als bedoeld in artikel VI, tweede lid, Wet aanpassing FGR en VBI keur ik goed dat voor de toets of is voldaan aan de periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, bedoeld in artikel 35d, eerste lid, Successiewet, de bezitstermijn van de in het kader van de aandelenfusie verkregen aandelen of winstbewijzen en de bezitstermijn van het in het kader van de aandelenfusie vervreemde bewijs van deelgerechtigdheid in het FGR, bij elkaar worden gevoegd als ware het één periode.
2. Indien een deelgerechtigde resultaat uit een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 geniet vanwege het ter beschikking stellen van onroerende zaken aan een FGR en deze resultaatgenieter als gevolg van een aandelenfusie als bedoeld artikel VI, tweede lid, Wet aanpassing FGR en VBI met ingang van het tijdstip waarop de aandelenfusie plaatsvindt resultaat uit een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 geniet, keur ik het volgende goed. Voor de toets of is voldaan aan de periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, bedoeld in artikel 35d, eerste lid, Successiewet, worden beide periodes van het genieten van resultaat uit een werkzaamheid bij elkaar gevoegd als ware het één periode.
3. Ik keur goed dat een aandelenfusie als bedoeld in artikel VI, tweede lid, Wet aanpassing FGR en VBI in afwijking van artikel 35e Successiewet niet wordt aangemerkt als een gebeurtenis als bedoeld in dat artikel.

4. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Voor zover voorafgaand aan de inwerkingtreding van dit besluit aandelenfusies als bedoeld in artikel VI, tweede lid, Wet aanpassing FGR en VBI hebben plaatsgevonden, kunnen deze situaties overeenkomstig de in onderdeel 3 van dit besluit opgenomen goedkeuringen worden behandeld.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 6 november 2024

*De Minister van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen,
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*