

Fiscaliteiten

Vererving van ondernemingsvermogen

Prof. Mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

BELASTINGEN

Onlangs heeft het kabinet zijn standpunt bepaald inzake de voorstellen van de werkgroep 'modernisering Successiewet'.^{1,2} Een van deze voorstellen betreft de vererving van ondernemingsvermogen c.q. aanmerkelijkbelangaandelen in een ondernemende vennootschap. Hieronder volgen de belangrijkste aandachtspunten.

De faciliteiten zijn nu neergelegd in de Invorderingswet. Dat betekent dat de inspecteur een aanslag successierecht oplegt zonder zich om deze faciliteiten te bekommeren. Vervolgens scheldt de ontvanger een deel van de verschuldigde belasting kwijt: 100% voorzover deze is toe te rekenen aan quota, vergunningen en cetera en 25% voorzover deze is toe te rekenen aan het overige ondernemingsvermogen. Het kabinet is van mening dat deze faciliteiten, conform de voorstellen van de werkgroep, moeten worden overgeheveld naar de Successiewet. Door de faciliteiten in de vorm van een vrijstelling te gieten wordt bovendien voorkomen dat betaling van de aanslag voordat het verzoek tot kwijtschelding is voldaan, leidt tot verlies van de faciliteiten. In geval van betaling van de aanslag vóór het verzoek om kwijtschelding staat er immers geen te betalen bedrag meer open, dus valt er niets kwijt te schelden. Dit onbillijke gevolg wordt door het kabinetsstandpunt uitgebannen.

De rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven, is van invloed op de waarde die voor de Successiewet in aanmerking moet worden geno-

Prof. Mr. I.J.F.A. van Vijfeijken studeerde fiscaal recht aan de Katholieke Universiteit Brabant, waar zij in 1992 promoveerde. Sinds 1999 is zij als hoogleraar verbonden aan de vakgroep Belastingrecht van de KUB. Daarnaast is zij als wetenschappelijk adviseur verbonden aan PricewaterhouseCoopers en is zij Raadsheer-plaatsvervanger bij het Amsterdamse Hof.

men. Op grond van de parlementaire geschiedenis blijft bij een persoonlijke onderneming de goodwill buiten beschouwing. Bij een BV vererft geen ondernemingsvermogen, maar vererven aandelen, zodat de toezegging van de wetgever hiervoor niet geldt en in de BV aanwezige goodwill wel de waarde van de aandelen meebepaalt. De Hoge Raad heeft vorig jaar beslist dat deze ongelijke behandeling ongeoorloofd is en heeft de wetgever opgedragen hieraan een einde te maken³.

Het verbaast dan ook niet dat het kabinet het voorstel van de werkgroep steunt om ook bij persoonlijke ondernemingen de aanwezige goodwill voor de toepassing van de Successiewet in aanmerking te nemen. Overigens zal het ondernemingsvermogen ten minste op de liquidatiewaarde moeten worden gewaardeerd. Dat is immers de waarde die kan worden gerealiseerd bij de vervreemding van de afzonderlijke activa en passiva. Een waardering beneden de liquidatiewaarde wil het kabinet evenwel toestaan als de onderneming ondanks de aanwezige onderrentabiliteit wordt voortgezet door de verkrijgers.

Omdat naar het oordeel van het kabinet de goodwill in de toekomst mede de waarde van het ondernemingsvermogen behoort te bepalen, ziet het kabinet geen ruimte om nog langer de quota, vergunningen en cetera buiten de waardering te laten. Tevens vervalt dan de goedkeuring om landbouwgronden te waarderen naar de waarde in verpachte staat. Als goodwill in de toekomst mede de waarde van deze ondernemingen bepaalt, zijn de afwaarderingen immers reeds verwerkt in de rentabiliteitswaarde die van invloed is op de waarde in het economische verkeer.

Dit leidt tot een lastenverzwaring voor verkrijgers van ondernemingsvermogen. Het is de bedoeling van het kabinet om deze lastenverzwaring te kwantificeren en via een verhoging van het kwijtscheldingspercentage, dat thans 25% bedraagt, terug te sluisen. Over de toename van de belastingdruk op de verkrijging van aandelen

in een BV (of NV) zwijgt het kabinet. Voor deze verkrijgingen neemt de belastingdruk ook toe, aangezien de aandelen nu reeds met inachtneming van de rentabiliteitswaarde worden gewaardeerd en voor hen dus de vrijstelling voor quota en vergunningen et cetera vervalt. Ik neem aan dat ook deze meeropbrengst wordt teruggesluisd.

De werkgroep 'modernisering Successiewet' heeft voorgesteld om de faciliteiten ingeval van aandelenbezit slechts toe te passen als sprake is van een 'substantieel belang'. Hieronder wordt verstaan een aanmerkelijk belang als bedoeld in de Wet IB 1964 van vóór 1997. De werkgroep is van mening dat de kwantitatieve criteria van de huidige aanmerkelijkbelangregeling te ruim zijn binnen de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten⁴. Overname van het voorstel van de werkgroep zou een beperking van de huidige faciliteiten met zich meebrengen, omdat nu wordt aangesloten bij dit nieuwe aanmerkelijkbelangcriterium. Voor zo'n beperking voelt het kabinet niet. Het kiest er derhalve voor om de aansluiting bij de huidige aanmerkelijkbelangcriteria te handhaven. Tevens draagt het door de werkgroep voorgestelde criterium niet bij aan de beoogde vereenvoudiging van de regeling, aldus het kabinet.

Er is voor beide opvattingen wat te zeggen. Men kan zich immers afvragen of het huidige aanmerkelijkbelangcriterium van 5% aandelenbezit in een onderneming voldoende is om toepassing van de faciliteit te rechtvaardigen. Komt de continuïteit van de onderneming in gevaar als over zo'n klein belang successierecht wordt geheven? Daar staat echter tegenover dat over enkele jaren het oude aanmerkelijkbelangcriterium uit het systeem van de meeste fiscalisten zal zijn verdwenen en velen zich dan ook zullen afvragen waar dat merkwaardige dubbelcriterium (33 1/3% en 7%) eigenlijk vandaan komt. Aansluiting bij het aanmerkelijkbelangbegrip van de huidige inkomstenbelasting ligt dan ook meer voor de hand.

Met invoering van de Wet IB 2001 zijn de bijzondere tarieven vervallen en daarmee ook het tarief van 20% dat werd toegepast op stakingswinst die ontstond tengevolge van het overlijden van de ondernemer. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is gezegd dat deze drukverzwaring in de inkomstenbelasting zou worden gecompenseerd door een tegemoetkoming in de Successiewet. De werkgroep zag echter geen mogelijkheid om in de Successiewet een compensatie te bieden voor dit inkomstenbelastingnadeel. Het kabinet heeft nu aangekondigd dat renteloos uitstel voor de periode van tien jaren wordt verleend voor de inkomstenbelasting die betrekking

heeft op stakingswinst bij overlijden. Uitgaande van een rekenrente van 4% bedraagt de contante waarde van de belastingschuld dan ca. 68%. Dat betekent een effectief tarief van 35% in plaats van 52%. Een zelfde soort tegemoetkoming zal worden opgenomen voor voordelen genoten uit krachtens erfrecht opgekomen aanmerkelijkbelangaandelen, uiteraard binnen nader te bepalen grenzen.

De bedoeling is om nog dit najaar een wetsvoorstel op deze punten in te dienen, zodat de nieuwe wettelijke regeling per 1 januari 2002 in werking kan treden.

NOTEN

1 Deze werkgroep stond onder voorzitterschap van J.K. Moltmaker. Het rapport is verschenen op 13 maart 2000 onder de naam: 'de warme, de koude en de dode hand'.

2 Zowel het rapport van de werkgroep als het kabinetsstandpunt zijn te vinden op de website van het ministerie van Financiën, www.minfin.nl.

3 HR 14 juli 2000, BNB 2000/306.

4 Het successierecht mag de continuïteit van de onderneming niet in gevaar brengen.