

# Boeren anno 2025: doorgaan, omschakelen of stoppen

## Preadvies Vereniging voor Agrarisch Recht 2025

mr. R. Nijhuis RB & mr. E.H.E.F. Sloot RB

### I. Inleiding

De agrarische sector staat al jaren onder druk door regelgeving omtrent natuur, klimaat en ruimte. De agrarisch ondernemer wordt in verband hiermee door de overheid soms verleid of gedwongen om zijn bedrijfsvoering aan te passen of zijn onderneming te verplaatsen dan wel de onderneming te beëindigen.

In deze bijdrage worden de fiscale gevolgen besproken van de hiervoor genoemde handelingen, waarbij de focus vooral ligt op het omschakelen of het verplaatsen van de onderneming omdat dan de grootste fiscale hobbels genomen moeten worden waarbij achteruit én vooruit gekeken moet worden. In dit artikel wordt bekeken wat de implicaties zijn als kort voor een omschakeling of aanpassing in de bedrijfsvoering fiscale faciliteiten zijn benut en wat de gevolgen dan kunnen zijn van de verplaatsing van de onderneming. Tot slot wordt het definitief staken van de onderneming behandeld, waarbij de nadruk zal liggen op de dan bestaande fiscale mogelijkheden. Ook dan komt de focus te liggen op hetgeen al eerder aan fiscale faciliteiten is genoten en zal gekeken moeten worden wat er mogelijk is om de fiscale gevolgen te beperken dan wel te voorkomen, waarbij tevens een aantal suggesties ter verbetering van de regelgeving zullen worden gedaan.

### 2. Aanpassing van de bedrijfsvoering

De fiscale gevolgen van een aanpassing van de bedrijfsvoering zijn afhankelijk van de omvang en van de vraag naar hoe ingrijpend de aanpassing is. Een gehele of gedeeltelijke staking heeft directe fiscale gevolgen. Echter, de belastingplichtige kan ook door de aanpassingen “door het verleden worden

ingehaald”. In het verleden toegepaste faciliteiten kunnen hierdoor alsnog komen te vervallen. Hierbij gaat het dan vooral om fiscale faciliteiten waaraan voortzettingstermijnen zijn gekoppeld. Te denken valt dan aan faciliteiten in de inkomstenbelasting, de overdrachtsbelasting en de schenkbelasting.

#### 2.1 Inkomstenbelasting

Indien een bedrijf wordt overgenomen kent de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) een belangrijke faciliteit, namelijk de geruisloze doorschuiving (art. 3.63, Wet IB 2001). Door deze faciliteit wordt de inkomstenbelastingclaim van de overdrager verlegd naar de bedrijfsopvolger die daarvoor dan een korting wegens de latent aanwezige belastingschuld zal bedingen. De wetgever neemt, omwille van de voortgang van de onderneming, genoegen met het niet heffen van belasting bij de overdracht, maar wenst uiteraard zijn claim wel te behouden. Daartoe is bij de geruisloze doorschuiving bepaald dat de opvolger verder gaat met de boekwaarden van de overdrager. De reden van deze fiscale faciliteit is dat de wetgever de continuïteit van de onderneming niet in gevaar wil brengen door op dat moment belasting te innen. Dit gebeurt vanuit de gedachte dat de opvolger met de onderneming verder zal gaan en dat dan later de belasting, bijvoorbeeld bij beëindiging van de onderneming, alsnog geheel kan worden geïnd. Ondertussen kan de onderneming verder gaan, wat zorgt voor werkgelegenheid en productie en daarmee genereert de ondernemer inkomsten voor de overheid in de vorm van loonbelasting, omzetbelasting en inkomstenbelasting.

De doorschuivingsregeling veronderstelt dat de onderneming wordt voortgezet. De regeling kent echter geen vaste voortzettingstermijn. De voortzettingseis is ook niet heel erg streng. De overnemer

moet de overgenomen onderneming *enige tijd* hebben voortgezet (althans de intentie daartoe hebben). “Er wordt niet aan de voortzettingseis voldaan in die gevallen waarbij in onmiddellijke samenhang met de doorschuiving een overdracht plaatsvindt”, aldus J.J.M. Jansen in het WFR<sup>1</sup>. Als de bedrijfsvoering na enige tijd wat wordt aangepast, dan zal dat wat de doorschuifregeling betreft niet tot problemen hoeven te leiden.

De doorschuivingsregeling is niet verplicht, er bestaat de keuze tot doorschuiving. Die keuze hiervoor zal plaatsvinden als de stakingswinst te hoog is voor een lijfrente c.q. een bankspaarproduct dan wel als er geen geld over tafel gaat (lees: bij een onzakelijke bedrijfsoverdracht) en er voort als er bij de overdrager geen geld is om een externe lijfrente aan te kopen. Uiteraard is een lijfrente bij de opvolger wel mogelijk.

## 2.2 Overdrachtsbelasting

In het kader van de overdrachtsbelasting kunnen er zich diverse situaties voordoen waarbij de overdrachtsbelasting een belemmerende werking heeft op de bedrijfsvoering en de voortzetting ervan. Dit kan zich voordoen bij de overname, bij het aangaan van een samenwerking, maar ook bij een kavelruil of bij aanpassing van het gebruik van eerder aangekochte landerijen.

### Vrijstelling bij bedrijfsovername in de familiesfeer (art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR)

Bij een bedrijfsovername in de familiesfeer geldt in de overdrachtsbelasting een belangrijke vrijstelling en wel die bij overdracht van een onderneming binnen een bepaalde familiekring (zie art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR). Van belasting is vrijgesteld de verkrijging door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van een ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet. In dit kader wordt met een kind gelijkgesteld een pleegkind en met een broer of zuster gelijkgesteld een halfbroer, halfzuster, pleegbroer of pleegzuster.

Vreemd genoeg kwalificeert de eigen partner niet. Ook is de verkrijging van onroerende zaken in het kader van een bedrijfsoverdracht door een neef van zijn oom

niet vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Dit werd onlangs nog eens pijnlijk duidelijk uit de uitspraak van Rechtbank Gelderland van 5 november 2024.<sup>2</sup>

Voor de toepassing van deze faciliteit dient de overgenomen onderneming “wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers te worden voortgezet.” Deze voortzettingseis wordt door de belastingdienst streng uitgelegd. Dit kwam onder andere aan het daglicht in onderdeel 9 van de “Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake RPAV-1 c.q. MGA-1” van 13 februari 2023.<sup>3</sup> Hierin wordt aangegeven dat de vrijstelling alleen van toepassing is (blijft) als de gehele (objectieve) onderneming is overgedragen en door de verkrijger wordt voortgezet.

Met deze uitleg kunnen er in de praktijk veel problemen ontstaan. Bij de inbreng van de onderneming door de ouders in een personenvennootschap aangegaan met een kind, vindt een overdracht van een gedeelte van de onderneming aan het kind plaats. Het kind kan ter zake van deze verkrijging een beroep doen op de vrijstelling van de gefaseerde bedrijfsoverdracht. Om deze vrijstelling in stand te houden is men, in de visie van de belastingdienst, verplicht om uiteindelijk ook het restant van de onderneming aan het kind over te dragen. Het kind moet, aldus het standpunt van de belastingdienst, de onderneming in haar geheel voortzetten. De deelname aan beëindigingsregelingen als de LBV, de LBV+, de RPAV of MGA door de personenvennootschap maakt de afronding van de bedrijfsoverdracht niet mogelijk, waardoor de toegepaste vrijstelling wordt teruggedraaid als deze plaatsvindt binnen 12 jaar na de economische eigendomsoverdracht. De naheffingstermijn voor de overdrachtsbelasting is immers niet 5 jaar (zoals het geval is bij een juridische overdracht van onroerende zaken), maar 12 jaar. Het terugnemen van de faciliteit kan zelfs als de bedrijfsvoering op een andere locatie wordt voortgezet. De Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wbr) kent namelijk geen “overheidsingrijpen”-escape (zoals de wet IB, de Vpb en de SW wel kennen) om perikelen in het kader van de overdrachtsbelasting bij gedwongen verplaatsing te tackelen.

Eenzelfde probleem kan zich voordoen als het kind zijn subjectieve onderneming inbrengt in een besloten vennootschap. Ook dan kan het kind de

1 J.J.M. Jansen, Voortzettingseisen bij bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, WFR 2005/229

2 Rechtbank Gelderland van 5 november 2024, ARN 23/5107 en 24/2056, ECLI:NL:RBGEL:2024:7645, V-N 2025/13.2.4 (waartegen hoger beroep is ingesteld)

3 <https://www.lto.nl/wp-content/uploads/2023/02/Vragen-en-antwoorden-fiscale-aspecten-inzake-RPAV1-c.q.-MGA1-1.1.pdf>

volledige overname door hemzelf niet vervolmaken. Theoretisch bezien kan zelfs een overlijden in de tussenliggende periode na de eerste fase en voor de eindfase van het bedrijfsovernametraject verstoringen werken, hoewel in een dergelijk geval de belastingdienst waarschijnlijk niet over zal gaan tot naheffing.

Elke participant in de personenvennootschap die buiten de familiekring valt, blokkeert eveneens de vrijstelling, omdat de onderneming dan niet in haar geheel wordt voortgezet door een “kwalificerend” familielid. Zo is bijvoorbeeld de rechtspersoon in een hybride personenvennootschap<sup>4</sup> de storende factor.

#### *Voortzettingstermijn na overname*

Met betrekking tot de voortzettingstermijn na een volledige bedrijfsovername kan gezegd worden dat een aanpassing van bedrijfsvoering, waarbij de overgenomen onderneming geheel of gedeeltelijk ophoudt te bestaan, in beginsel in strijd is met de voortzettingvoorwaarde.

De regeling bevat echter geen vaste termijn. Hof Den Bosch besliste dat de beëindiging van een overgenomen onderneming na twee jaren geen reden is om de vrijstelling in te trekken. Van belang daarbij was dat er ten tijde van de overname geen aanwijzingen waren voor deze staking. Deze kwam min of meer onverwacht.<sup>5</sup> Dit zou kunnen betekenen dat als de plannen tot aanpassing van de bedrijfsvoering reeds bij de overname aanwezig waren, deze, bij het later feitelijk aanpassen van de bedrijfsvoering, alsnog kunnen leiden tot intrekking van de vrijstelling. Veiligheidshalve wordt in de praktijk daarom vaak geadviseerd om toch een termijn van minimaal drie jaar aan te houden. Dit omdat veelal ook een beroep op de doorschuiving in de IB-sfeer en de schenkingsfaciliteit (BOR) wordt gedaan. De belangen zijn dan groot en voor de laatste faciliteit geldt thans een harde termijn van drie jaar (tot 2025 was dat overigens nog 5 jaar).

In de Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake de Lbv en de Lbv+ (d.d. 3 juli 2023)<sup>6</sup> is de visie van de Belastingdienst weergegeven ten aanzien van het voortzettingvereiste bij toepassing van de regeling Lbv en Lbv+. Indien in het verleden de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel b, WBR is toegepast, dan

blijft deze vrijstelling in stand indien gebruik wordt gemaakt van de betreffende beëindigingsregeling. Op het moment van bedrijfsoverdracht was namelijk niet voorzienbaar dat de onderneming (relatief kort) na de bedrijfsoverdracht (door overheidsingrijpen) zou worden beëindigd.

Als ten tijde van de verkrijging de beëindigingsregeling Lbv is gepubliceerd en de verkrijger vervolgens daadwerkelijk deelneemt aan de Lbv, dan is aan nemelijk dat de verkrijger niet de intentie had de onderneming voort te zetten. De vrijstelling wordt dan teruggenomen, tenzij de verkrijger kan aantonen dat het staken van de onderneming op het moment van de verkrijging niet voorzienbaar was.

#### Vrijstelling inbreng in personenvennootschap en rechtspersoon (art. 15, lid 1, onderdeel e, WBR)

Deze regeling stelt de inbreng van een gehele onderneming in een personenvennootschap vrij van overdrachtsbelasting. De regeling kent een concrete voortzettingstermijn van drie jaar. De termijn van drie jaar vangt aan op het moment van inbreng. Dat kan zijn het moment van ondertekenen van de onderhandse overeenkomst dan wel de datum van de notariële akte waarbij het samenwerkingsverband (de personenvennootschap) wordt aangegaan of bij inbreng van de onderneming in een rechtspersoon het moment van inbreng in die rechtspersoon.

De gehele onderneming moet worden ingebracht. De inbrenger moet drie jaar vennoot blijven in de personenvennootschap en daarnaast moet de ingebrachte onderneming drie jaren worden voortgezet. Een aanpassing van de bedrijfsvoering, die een gehele of gedeeltelijke staking tot gevolg heeft, is hiermee in strijd.

De deelname aan beëindigingsregelingen als de Lbv, de Lbv+, de RPAV of MGA door de personenvennootschap kan de toegepaste inbrengvrijstelling in gevaar brengen. Als de staking binnen drie jaar na de inbreng plaatsvindt wordt de inbrengvrijstelling teruggedraaid.

In de Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv en Lbv+ (d.d. 3 juli 2023) is de visie van de Belastingdienst weergegeven ten aanzien van het

4 Een BV die participeert in een maatschap met één of meerdere natuurlijke personen

5 Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 1992, nr. 1994/1990, V-N 1992, blz. 3677

6 <https://www.lto.nl/wp-content/uploads/2023/07/Vragen-en-antwoorden-fiscale-aspecten-Lbv-1.0-4-juli-2023.pdf>

<https://vlb.nl/vragen-en-antwoorden-fiscale-gevolgen-lbv-en-lbvplus-gepubliceerd/>

voortzettingsvereiste bij toepassing van de regeling Lbv en Lbv+. Indien in het verleden de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel e, WBR is toegepast, zal bij de beoordeling of aan de voortzettingstermijn is voldaan aan de hand van de feiten en omstandigheden in het specifieke geval bekeken moeten worden of dat het geval is.

Van niet voldoen aan het voortzettingsvereiste kan bijvoorbeeld sprake zijn als het vee in het kader van de Lbv al vóór het verstrijken van drie jaar vanuit de onderneming is afgevoerd, dan wel dat de bedrijfsopstallen overeenkomstig de regeling zijn gesloopt. Dit leidt in beginsel tot naheffing van overdrachtsbelasting. In voorkomende gevallen kan, afhankelijk van de gegeven omstandigheden, worden aangetoond dat de onderneming op een andere wijze wordt voortgezet. Als een onderneming meerdere locaties had, dan is bij het sluiten van één van deze locaties sprake van een gedeeltelijke staking.

#### Kavelruilvrijstelling (art. 15, lid 1 onderdeel l, WBR)

Kavelruil is een vrijwillige vorm van gebiedsinrichting. Bij kavelruil verbinden minimaal drie eigenaren zich bepaalde, hun toebehorende onroerende zaken samen te voegen en vervolgens deze massa op bepaalde wijze te verkavelen en onder elkaar bij notariële akte verdelen. De verdeling van de onroerende zaken wordt vastgesteld in een kavelruilovereenkomst en wordt ingeschreven in de openbare registers. De hiervoor vermelde notariële akte en inschrijving van de kavelruilovereenkomst in de openbare registers leidt tot de gewenste eigendomsoverdracht.

Een verkrijging in het kader van kavelruil is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De vrijstelling is opgenomen in art. 15, lid 1 onderdeel l, WBR. Deze kavelruilvrijstelling is recent aangepast. Daarbij is onder andere de voorwaarde toegevoegd dat de verkrijging van woning met ondergrond alleen is vrijgesteld, als deze is gelegen op een kavel met een agrarische functie (= bestemming) en functioneel verbonden is met het nabijgelegen agrarische bedrijf<sup>7</sup>. “Functioneel verbonden” betekent dat de woning op grond van het omgevingsplan alleen gebruikt mag worden ten behoeve van een agrarische onderneming en dat minimaal een persoon van het huishouden in de woning, werkzaam is in de nabijgelegen agrarische onderneming. Als de agrarische bedrijfswoning

binnen tien jaren na de verkrijging uit de kavelruil niet meer aan de voorwaarden voldoet, is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd.<sup>8</sup>

Daarnaast zijn er ook voorwaarden voor de overige opstallen (naast de agrarische bedrijfswoning) met ondergrond aangepast. Deze onroerende zaken moeten geheel of nagenoeg geheel (90%) ten behoeve van de landbouw worden geëxploiteerd.

Voorts moeten de opstallen en ondergrond minimaal 10 jaar bedrijfsmatig agrarisch worden gebruikt. Deze voorwaarde is overgenomen van de cultuurgrondvrijstelling (art. 15, lid 1 onderdeel q, WBR).

De reden van de voorwaarde van 10 jaar voortgezet agrarisch bedrijfsmatig gebruik voor de opstallen en ondergrond die via een kavelruil wordt verkregen, is dat voor de verkrijging van gebouwen in de overdrachtsbelasting weinig vrijstellingen gelden zodat in de praktijk hiervoor (onbedoeld) de kavelruilvrijstelling werd gebruikt.

Voor de verkrijging van onbebouwde gronden (cultuurgrond) gelden naast de kavelruilvrijstelling, verschillende andere vrijstellingen, zoals de cultuurgrondvrijstelling (art. 15, lid 1 onderdeel q, WBR) en de natuurgrondvrijstelling (als genoemd in art. 15, lid 1, onderdeel s, WBR). Zodoende wordt de kavelruil minder vaak of niet onbedoeld gebruikt om de verkrijging van cultuurgrond vrijgesteld van overdrachtsbelasting te krijgen.<sup>9</sup> Bovendien zou volgens de wetgever dan sprake zijn van ‘overkill’.<sup>7</sup>

Als door een omschakeling in de bedrijfsvoering binnen de periode van tien jaren het bedrijfsmatige agrarische gebruik van de bedrijfsgebouwen eindigt of beperkt wordt dan wel als de woning niet meer functioneel verbonden is aan een nabijgelegen agrarisch bedrijf, zal ook hier de overdrachtsbelasting alsnog verschuldigd zijn. Van een dergelijke omschakeling is sprake als de opstallen worden aangewend voor bijvoorbeeld caravanstalling of voor meer dan 10% worden verhuurd.

Een probleem in dit kader kan zich ook voordoen bij een bedrijfsovergang van ouders naar zoon waarbij de ouders bij het aangekochte bedrijf kunnen blijven wonen en zoon hun als mantelzorger de juiste zorg kan verlenen. Bij deze locatie is dit mogelijk doordat er

7 J.W.A. Rheinfeld, Kavelruil landelijk gebied anno 2025: over beperking, toetsing, transitie en een zevenpuntenplan, FBN nr. 1 januari/2025

8 D. van Laren, Cursus belastingrecht, BvR.2.3.22.C, Kavelruil op grond van de Omgevingswet (vanaf 1 januari 2025), onderdeel la.

9 Memorie van Toelichting, Kamerstuk 36602, blz. 70 tot en met 72

een mantelzorgwoning bij inbegrepen is. Het gevolg is ook nu dat doordat alleen “agrarische bedrijfswoningen” in aanmerking komen voor de vrijstelling de familie overdrachtsbelasting verschuldigd is over de verkrijging van de mantelzorgwoning.

Van gewijzigd gebruik is ook sprake als een agrariër die de kavelruilvrijstelling onlangs heeft benut besluit om een zorgboerderij te gaan exploiteren op het agrarisch bedrijf met koeien en varkens en wat kleinvee. De bestaande werktuigenloods wordt dan volledig omgebouwd naar een zorgverblijf voor dementerende ouderen met bijbehorende voorzieningen. Het gevolg is dat door de verbouwing van de loods naar een zorgverblijf niet langer voldaan wordt aan de ‘landbouweis’ en alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd is over de verkrijging van de loods inclusief ondergrond en voorzieningen die nu niet meer voor 90% of meer agrarisch worden gebruikt.

Elk voortijdige beëindiging van het bedrijfsmatig agrarische gebruik van de overige opstallen dan wel beëindiging van de functionele verbondenheid van de woning, doet de vrijstelling wegvallen, ongeacht of dit tot een (gedeeltelijke) staking leidt. Het is zeer de vraag of dit wenselijk is.

Indien de voortijdige beëindiging van het bedrijfsmatige agrarische gebruik of van de functionele verbondenheid van de woning, wordt veroorzaakt door overheidsgrijpen in de zin van art. 3.54, lid 12 IB 2001, dan blijft de vrijstelling van toepassing. Daarbij gaat het om onttrekking aan de landbouw (sloop van de opstallen) ten behoeve van ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

#### Cultuurgrondvrijstelling (art. 15, lid 1 onderdeel q, WBR)

De verkrijging van cultuurgrond is vrijgesteld, mits de grond na de verkrijging minimaal tien jaar bedrijfsmatig agrarisch in gebruik blijft. In tegenstelling tot de kavelruilvrijstelling geldt de eis van voortgezet agrarisch bedrijfsmatig gebruik hier dus wel voor de cultuurgrond. Het agrarisch bedrijfsmatige gebruik hoeft niet door de verkrijger zelf plaats te vinden. Opgemerkt moet worden dat er onlangs een motie in de Tweede Kamer (TK 27924, nr. 91) is aangenomen die het agrarisch bedrijfsmatige gebruik wel wil koppelen aan de gebruiker die tevens eigenaar is (de boer zelf dus).

Zo kan bijvoorbeeld de aanleg van een zonnepark op cultuurgrond het einde van het agrarisch

bedrijfsmatige gebruik tot gevolg hebben en daarmee tot het vervallen van de vrijstelling leiden.

De cultuurgrondvrijstelling wordt verleend onder voorwaarde dat de exploitatie van de landbouwgrond gedurende 10 jaar in een landbouwbedrijf wordt voortgezet. In afwijking daarvan blijft de vrijstelling wel van kracht indien de grond in het kader van overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

In de Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv en Lbv+ (d.d. 3 juli 2023) is de visie van de Belastingdienst weergegeven ten aanzien van het 10-jaars-vereiste indien in het verleden de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel q, WBR is toegepast.

Bij deelname aan de Lbv is er geen directe invloed op het gebruik van de cultuurgrond. De Lbv heeft immers alleen gevolgen voor de gebouwen en de productierechten. Zo kunnen de cultuurgronden binnen een landbouwbedrijf in gebruik blijven en wordt de vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter q, WBR niet teruggedenomen. Slechts als na deelname aan de Lbv het feitelijk gebruik van de grond wijzigt, zodat geen sprake meer is van “ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond”, zal de vrijstelling worden teruggedenomen. De feitelijke aanwending van de grond bepaalt of de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel q, WBR wordt teruggedenomen.

## **2.3 Schenk- en erfbelasting**

In het kader van de schenk- en erfbelasting kunnen zich ook diverse situaties voordoen waarbij een belemmerend effect optreedt met betrekking tot de bedrijfsvoering en de voortzetting ervan. De belemmering doet zich voor in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (hierna te noemen: BOR) als bedoeld in art. 35b e.v. SW. De aandacht gaat dan uit naar de bezitsei en de voortzettingsei. Ook een gewijzigd gebruik van zaken kan een nadeel opleveren voor de BOR.

#### Vrijstelling bedrijfsoverdracht (BOR, art. 35b e.v. SW)

De BOR bevat belangrijke voorwaarden m.b.t. de duur van het bezit: de bezitsei (art. 35d, SW) en de duur van het voortzetten van de onderneming, de voortzettingsei (art. 35e, SW).

##### *2.3.1 Bezitsei*

De bezitsei is geregeld in art. 35d SW en houdt in dat de BOR van toepassing is op schenkingen van

ondernemingsvermogen in een onderneming die de schenker minimaal vijf jaren of de erflater minimaal een jaar tot aan de overdracht respectievelijk vererving als ondernemer, medegerechtigde heeft geëxploiteerd dan wel ten opzichte van de onderneming aanmerkelijk belanghouder of terbeschikkingsteller is geweest. Het doel van deze eis is om te voorkomen dat voor de schenking of overlijden belast vermogen wordt omgezet in vrijgesteld ondernemingsvermogen. De beziteis heeft geen terugwerkende kracht.<sup>10</sup>

Deze voorwaarde blijkt in de praktijk niet onoverkomelijk. Diverse schenkers op leeftijd hebben door het aangaan van een personenvennootschap met een kind dat ondernemer is, privévermogen omgezet in ondernemingsvermogen. Na vijf jaar kan dit voormalig privé vermogen met toepassing van de BOR vrij van schenkbelasting aan het kind worden geschonken. Bij een eerder overlijden kon dat zelfs al als er één jaar van bezit was volgemaakt.

Vanaf 2026 zal de wet op dit punt worden aangepast. De aanpassing houdt, kort gezegd, in dat de bezitstermijn langer wordt naarmate de schenker bij de aanvang van zijn ondernemerschap, ouder is dan zijn AOW-gerechtigde leeftijd plus twee jaar.<sup>11</sup>

#### *Aanvang termijn*

De vraag in dit verband is of de omschakeling of aanpassing van de bedrijfsvoering tot gevolg heeft dat er een nieuwe bezitstermijn ingaat. De Hoge Raad heeft in 2020 in een tweetal arresten meer duidelijkheid gegeven over deze kwestie. In de ene zaak (het zogeheten ‘activa en passiva arrest’<sup>12</sup>) betrof het een overname van losse activa en passiva die vervolgens opgingen in de onderneming van de koper. Vervolgens werden, binnen een jaar nadien, de aandelen in de koper geschonken. De Hoge Raad oordeelt dat, nu de overgenomen vermogensbestanddelen zijn opgegaan in de bestaande onderneming en hierdoor geen nieuwe andere onderneming is ontstaan, er dus ook geen nieuwe bezitstermijn is ingegaan. Dat de (oorspronkelijke) onderneming hierdoor is uitgebreid, heeft geen invloed. De overgenomen vermogensbestanddelen “dobberen” als het ware mee op de lopende bezitstermijn van de bestaande onderneming.

De andere zaak<sup>13</sup> betrof een schenking van aandelen in een holding die vier jaar daarvoor een deelneming had gekocht. Hier beslist de Hoge Raad dat de toerekening van de ondernemingen van de werk-BV’s aan de holding op grond van art. 35c lid 5 SW nog niet tot gevolg heeft dat hierdoor één onderneming ontstaat. De ondernemingen zijn ondergebracht in aparte entiteiten en functioneren in beginsel los van elkaar. Dit kan anders zijn als tussen de activiteiten een nauwe samenhang bestaat of als zij een nauwe band hebben. Dit kan onder andere blijken uit de klantenkring, verschillend personeel, aparte werklocaties, de commerciële verbondenheid, etc. De Hoge Raad was van oordeel dat deze samenhang ontbreekt in de casus en dat hierdoor voor de aangekochte deelneming een nieuwe bezitstermijn was gaan lopen, die op het moment van schenking nog niet was verstreken.

Uit het voorgaande volgt naar onze mening dat, indien een aanpassing van de bedrijfsvoering of van de onderneming tot gevolg heeft gehad dat het karakter van de onderneming is gewijzigd, er een nieuwe onderneming is ontstaan dan wel een nieuw onderdeel (zelfstandig gedeelte en dus feitelijk een uitbreiding) is ontstaan, dat niet is opgegaan in de bestaande onderneming. Voor de gehele onderneming of voor het zelfstandig gedeelte zal in dat geval een nieuwe bezitstermijn ingaan. Dit maakt het noodzakelijk om een bedrijfsoverdracht uit te stellen teneinde de nieuwe bezitstermijn “vol te maken”.

In de Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv en Lbv+ (d.d. 3 juli 2023)<sup>14</sup> is ook ingegaan op deze materie. Daarbij is in het bijzonder ingegaan op de situatie van een volledige en gedeeltelijke staking gedurende de bezitsperiode.

Bij een volledige staking en deelname aan de beëindigingsregeling begint een nieuwe bezitstermijn te lopen bij de start van een nieuwe onderneming.

Bij een gedeeltelijke staking en deelname aan de beëindigingsregeling komt de vraag aan de orde of ten aanzien van het resterende deel van de onderneming nog sprake is van een onderneming die wordt voortgezet. Hierbij kan een onderscheid worden

10 Hof Arnhem-Leeuwarden, 6 februari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:888, V-N 2024/29.10

11 Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024, nr. 36.421 (onderdeel van Belastingplan 2024)

12 HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:867, BNB 2021/1, m. nt. M.J. Hoogeveen

13 HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:990, BNB 2021/2, m. nt. M.J. Hoogeveen, zie ook P.G.H. Albert, ‘Geldt voor uitbreiding gerechtigdheid tot een objectieve onderneming een nieuwe bezitstermijn voor de BOR?’, *WFR* 2023/172, en M.J. Hoogeveen en M.L. Neve, ‘Actualiteiten bedrijfsopvolgingsfaciliteiten: Deel 2: de bezitstermijn’, *WPNR* 2021/7341, p. 719-728

14 <https://www.lto.nl/wp-content/uploads/2023/07/Vragen-en-antwoorden-fiscale-aspecten-Lbv-plus-1.0-4-juli-2023.pdf>

gemaakt tussen de ondernemer die overige bestaande activiteiten uitbreidt versus de ondernemer die een geheel nieuwe activiteit opstart.

Voor zover bestaande activiteiten worden voortgezet wordt voor de volledige activiteit aan de bezitser voldaan. De onderneming wordt immers voortgezet. Het feit dat één activiteit wordt beëindigd wil niet zeggen dat de onderneming is gestaakt en een nieuwe onderneming is ontstaan.

Bij uitbreiding van de bestaande activiteiten gaat voor die uitbreiding geen nieuwe bezitstermijn gelden. Wel dient te allen tijde dezelfde materiële onderneming aanwezig te blijven. Voor zover nieuwe activiteiten worden opgestart geldt dat de bezitstermijn daarvoor aanvangt op het moment van het opstarten van de nieuwe activiteiten.

### *Overheidsingrijpen*

Is de aanpassing of omschakeling echter veroorzaakt door overheidsingrijpen in de zin van art. 3.54, lid 12 Wet IB 2001 en wordt een eventuele opbrengst of de waarde van de resterende vermogensbestanddelen tijdig geherinvesteerd in een andere onderneming van schenker of erflater, dan regelt art. 9, lid 2, Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting de overgang van het reeds verstekende deel van de lopende bezitstermijn op de andere onderneming. Als vervolgens het totaal van het overgegangene deel van de lopende bezitstermijn en de bezitstermijn van de andere onderneming voldoen aan de bezitstermijn van een jaar bij overlijden respectievelijk vijf jaren bij schenking, is voldaan aan de bezitstermijn.

En soortgelijke regeling voor aanmerkelijk belang aandelen is opgenomen in art. 9, lid 3 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. In art. 9, lid 4 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting wordt een waardestijging van de andere onderneming direct na de totale herinvestering ten opzichte van de waarde van de oorspronkelijke onderneming, uitgezonderd van deze tegemoetkoming. Voor deze waardestijging zal dus wel een nieuwe bezitstermijn ingaan.

### *2.3.2 Voortzettingseis*

De voortzettingseis is van belang als de onderneming is overdragen met toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Vervolgens moet de overnemer de onderneming drie jaar voortzetten (“niet ophouden winst te genieten uit”). Een en ander is geregeld in

art. 35e SW. De voortzettingseis was tot en met het jaar 2024 vijf jaar.

De reden voor de verkorting van de voortzettingstermijn is dat de wetgever de ondernemer eerder de ruimte geeft om (noodzakelijke) aanpassingen in zijn onderneming door te voeren zonder dat daarmee de toegepaste BOR in gevaar komt. De tijdgeest speelt daarbij een belangrijke rol. Thans verandert er door de digitalisering in de maatschappij zoveel en zo snel dat ondernemingen aanpassingen moeten doorvoeren om zo bij de tijd te kunnen blijven. Een te starre termijn van voortzetting zouden de noodzakelijke aanpassingen in de onderneming in de weg kunnen zitten en daarmee contraproductief zijn.

De termijn gaat in op het moment waarop de verkrijging heeft plaatsgevonden. Dat is in elk geval het moment dat de notariële akte van de bedrijfs-overdracht verleden wordt, maar dat moment kan ook eerder zijn gelegen en wel als alle elementen van de overdracht al zijn vastgelegd in een onderhands opgemaakt document.

De voortzettingseis ziet niet op de verkoop of uit productie halen van losse bedrijfsmiddelen. De omschakeling binnen de voortzettingstermijn kan hier wel roet in het eten gooien. Als de omschakeling een (gedeeltelijke) staking tot gevolg heeft, is niet meer voldaan aan de voortzettingseis. Voor de vraag of sprake is van staking voor de BOR moet in beginsel worden aangesloten bij het stakings- en vervreemdingsbegrip in de Wet IB 2001.<sup>15</sup> Zo zijn verplaatsing van een onderneming en verhuur (going concern) van een overgenomen onderneming die aanvankelijk zelf is geëxploiteerd, niet in strijd met de voortzettingseis.

### *Overheidsingrijpen*

In art. 10 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting is een uitzondering opgenomen. Als de (gedeeltelijke) staking het gevolg is van overheidsingrijpen in de zin van art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001 en er wordt geherinvesteerd in een andere onderneming, blijft de vrijstelling van toepassing. Een omschakeling die een (gedeeltelijk) staking tot gevolg heeft, hoeft niet tot intrekking van de vrijstelling te leiden, mits deze veroorzaakt wordt door overheidsingrijpen.

In dit kader dient wel opgelet te worden dat de periode gedurende dat de herinvestering nog niet heeft

plaatsgevonden de voortzettingstermijn van vijf jaar geschorst wordt. Op de situatie die na herinvestering ontstaat is de resterende voortzettingstermijn uit artikel 35e SW van toepassing. Omdat de voortzettingstermijn is geschorst in de periode dat nog niet is geherinvesteerd in een nieuwe onderneming en de termijn pas weer begint te lopen op het moment van herinvesteren, is er uiteindelijk sprake van een materiële voortzetting van drie jaren door de verkrijger (en in gevallen van winstneming vóór 2025 vijf jaar).

### 2.3.3 *Wat gebeurt er als het gebruik van de grond wijzigt?*

Als het gebruik van de grond wijzigt, bijvoorbeeld door het plaatsen van zonnepanelen door een energie-exploitant of via een verpachting aan een andere boer, hangt het er voor de winstsfeer in de zin van de inkomstenbelasting vanaf of de grond op de balans kan blijven staan. Als er voldoende grond in eigen gebruik is voor het landbouwbedrijf dat daarmee winst kan maken, dan kan de grond op de balans blijven staan voor dezelfde geactiveerde waarde (en wel op basis van jurisprudentie; het zogeheten Pottenbakkersarrest van 29 augustus 1997<sup>16</sup>). De grond hoeft dan niet verplicht naar privé te worden overgebracht.

Wel heeft het gebruik van de grond door een ander gevolgen voor de toepassing van de landbouwvrijstelling (art. 3.12 Wet IB 2001). De waarde stijging na de andere aanwending van de grond is later, bij realisatie, niet vrijgesteld van belastingheffing.

Is door het uit gebruik geven van de grond er onvoldoende grond in eigen gebruik voor het landbouwbedrijf dat daarmee winst gemaakt kan worden (de onderneming is daarmee dan fiscaal gestaakt), dan mag de grond niet meer op de balans van de onderneming blijven staan en moet de grond overgebracht worden naar het privé-vermogen en wel voor de vrije verkeerswaarde. Indien die vrije waarde hoger is dan de agrarische waarde dan is per direct belasting verschuldigd over het verschil in waarde.

#### 2.3.3.1 *Ander gebruik: Pottenbakkers-arrest niet van belang voor de BOR*

Het voor de winstsfeer gewezen Pottenbakkers-arrest<sup>17</sup> is niet van belang voor de BOR. Dat heeft de Hoge Raad beslist in zijn arrest van 18 augustus 2023<sup>18</sup> (2<sup>e</sup> in deze zaak). De casus was als volgt:

Een erflaatster hield aandelen in vennootschappen die zich bezighielden met de ontwikkeling en verhuur van onroerende zaken. Voor Hof Amsterdam was in geschil of de BOR van toepassing is op de volledige waarde van de door belanghebbende als erfgenaam verkregen aandelen in de vennootschappen. Het hof beantwoordde die vraag ontkennend. De BOR is volgens het Hof alleen van toepassing op de projectontwikkelingsactiviteiten. De verhuuractiviteiten vallen buiten de BOR.

Het verwijzingshof<sup>19</sup> oordeelde dat de verwijzingsopdracht betrekking heeft op (i) verhuurde panden die in redelijkheid aan de ondernemingsactiviteiten toerekenbaar zijn, (ii) panden waarvan de huurders zijn uitgekocht, en (iii) een voormalig kantoorpand van erflaatster. Het verwijzingshof heeft verder geoordeeld dat de desbetreffende panden, met uitzondering van het voormalige kantoorpand van erflaatster, niet aan de projectontwikkelingsactiviteiten kunnen worden toegerekend.

In cassatie stelt belanghebbende dat het verwijzingshof de verwijzingsopdracht te beperkt heeft uitgelegd. De Hoge Raad zet uiteen dat dit niet het geval is. Verder klaagt belanghebbende er over dat het verwijzingshof het zogenoemde (en hiervoor reeds aangehaalde) Pottenbakkers-arrest verkeerd heeft uitgelegd. Ook die klacht faalt. Het verwijzingshof heeft namelijk terecht het uitgangspunt gehanteerd dat de omstandigheid dat een vermogensbestanddeel binnen de eigen onderneming tot stand is gebracht, nog niet meebrengt dat dit object, wanneer het na gereedkoming voor verhuur wordt aangehouden, moet worden gerekend tot het voor de toepassing van de BOR in aanmerking te nemen ondernemingsvermogen dat is verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging. Gelet op de strekking van de BOR moeten tot het in het kader van een bedrijfsopvolging verkregen ondernemingsvermogen alleen vermogensbestanddelen worden gerekend die ten tijde van de verkrijging voor ondernemingsdoeleinden worden aangehouden. Daarbij is niet van belang of een vermogensbestanddeel voor de winstberekening tot het ondernemingsvermogen zou mogen worden gerekend. Aan de in het Pottenbakkers-arrest omschreven rechtsregel komt voor de toepassing van de BOR geen betekenis toe. Nu het voormalige kantoorpand sinds 2006 aan derden werd verhuurd, kan dit pand in redelijkheid

16 Hoge Raad 29 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2251, V-N 1997/3160, 14 en BNB 1997/347)

17 Zie de vorige nt.

18 HR 18 augustus 2023, nr. 22/04071, ECLI:NL:HR:2023:1054, V-N 2023/37.12

19 Hof Den Haag, 20 september 2022, BK-21/00417, ECLI:NL:GHDHA:2022:1897

niet tot het ondernemingsvermogen worden gerekend omdat het als belegging functioneerde. Dit heeft het verwijzingshof miskend.

### 2.3.3.2 Goedkeuring IB inzake onttrekking ondergrond zonne- en windpark geldt niet voor de BOR

De goedkeuring voor de inkomstenbelasting dat de onttrekking van een ondergrond aan een onderneming en de aanwending hiervan voor de exploitatie van een zonne- en windpark, tot de oorspronkelijke onderneming blijft behoren, geldt naar de mening van de Kennisgroep Successiewet niet voor de BOR. De Kennisgroep geeft haar visie weer aan de hand van een voorbeeld<sup>20</sup>.

X heeft een bietenteeltbedrijf geschonken gekregen waartoe landbouwgrond behoort. In de voortzettingsperiode besluit X om een deel van de grond te gaan gebruiken als ondergrond voor een door hem te exploiteren zonne- en windpark. Hiermee start X een nieuwe onderneming. Er kan in dit geval sprake zijn van een duurzame inkrimping van de oorspronkelijke onderneming. Voor de inkomstenbelasting geldt dan een goedkeuring dat de ondergrond geacht wordt deel uit te blijven maken van het landbouwbedrijf waardoor er niet hoeft te worden afgerekend over de stille reserves van de ondergrond<sup>21</sup>. Volgens de Kennisgroep geldt deze goedkeuring voor de inkomstenbelasting en niet voor de BOR en leidt het onttrekken van de ondergrond tijdens de voortzettingsperiode tot een gedeeltelijke staking en het deels niet voldoen aan de voorzettingseis. Ter onderbouwing merkt de Kennisgroep op dat de BOR een voorwaardelijke vrijstelling betreft en daarom een andere toets geldt. Tot slot verwijst de Kennisgroep naar het arrest HR 18 maart 2023<sup>22</sup>.

## 3. Verruiming toepassing herinvesteringsreserve bij gedeeltelijke staking (art. 3.54aa Wet IB 2001)

In het kader van toepassing van de (ruime) herinvesteringsreserve is het goed om te realiseren dat sinds 1 januari 2024 er een verruiming is gekomen m.b.t. de toepassing van de herinvesteringsreserve

bij gedeeltelijke staking van de onderneming en overheidsingrijpen.

De toepassing van de herinvesteringsreserve is het o.b.v. artikel 3.54aa Wet IB 2001 nu tevens mogelijk bij een gedeeltelijke staking van een onderneming als sprake is van overheidsingrijpen. Daarmee zijn herinvesterings in een nieuw ondernemingsgedeelte bij omschakeling naar nieuwe activiteiten aantrekkelijker geworden. Zo kan m.i.v. 2024 bij deelname aan een beëindigingsregeling als de Lbv-regeling door een gemengd bedrijf van melkvee en akkerbouw, die als één bedrijf worden geëxploiteerd en waarbij de melkveetak wordt beëindigd, een zorgtak gestart worden als aparte onderneming naast de resterende akkerbouwonderneming.

Met dit artikel is het mogelijk geworden om bij een gedeeltelijke staking over de ondernemingsgrens heen te herinvesteren. Dit kon altijd al op grond van artikel 3.64 Wet IB 2001, maar hiervoor is een gehele staking van de onderneming noodzakelijk.

### 3.1 Stakingswinst en heffing van inkomstenbelasting

Indien de ondernemer niet verder gaat met zijn onderneming, al dan niet uitgebreid, omgeschakeld, verplaatst of deels gewijzigd, of als de onderneming voor de inkomstenbelasting fiscaal dan wel feitelijk opgehouden is te bestaan, zal de ondernemer door de (fiscale) staking moeten afrekenen met de fiscus over de belaste meerwaarden in de onderneming.

De extra fiscale winst bij staking van een agrarische onderneming zal grotendeels bestaan uit de stille reserves (verschil tussen werkelijke waarde en boekwaarde van bedrijfsmiddelen) en de fiscale reserves zoals de fiscale oudedagsreserve, herinvesteringsreserve en de kostenegaliseringsreserve.

De stille reserves zijn belast, echter met uitzondering van de stille reserves in landbouwgronden die onder de landbouwvrijstelling vallen. De stille reserves zijn meestal gedurende vele jaren ontstaan door afschrijvingen op of door waardevermindering van de bedrijfsmiddelen.

De belastbare winst uit onderneming in het jaar dat een onderneming gestaakt is wordt berekend door

20 9.2 Inkomstenbelasting, winst; landbouwproblematiek, 23 november 2018, nr. 2018-115091

21 Onderdeel 9 van het Besluit van 23 november 2018, 2018-115091, Stcrt. 2018, 68647, V-N 2018/67.4

22 ECLI:NL:HR:2023:1054, BNB 2023/136, V-N 2023/37.12

de winst uit onderneming te verminderen met de ondernemersaftrek. Meestal zal de ondernemersaftrek bestaan uit de zelfstandigenaftrek en eenmalige stakingsaftrek van € 3.630.

De winst na aftrek van de ondernemersaftrek wordt verder verminderd met de mkb-winstvrijstelling van 12,7% (2025). Voor de mkb-winstvrijstelling en de ondernemersaftrek geldt een beperking voor het aftrektarief. Het maximale aftrektarief in 2025 bedraagt 37,5%. Dat betekent dat deze posten niet doorwerken naar een matiging van het toptarief in de inkomstenbelasting (in 2025 49,5%).

Zeker in het jaar waarin de onderneming wordt gestaakt en de stille reserves in één keer tot de winst gerekend worden, wringt dit. De afrekening geschiedt dan tegen ca. 45%. De ondernemer die zijn onderneming staakt, kan gebruik maken van extra ruimte voor lijfrentepremieaftrek door met het afsluiten van een lijfrentepolis of een bankspaarproduct de stakingswinst om te zetten in een lijfrente. Dit levert uitstel van belastingheffing op en kan een tariefvoordeel geven als de uitkeringen fiscaal vriendelijk zijn ingeregeld. De maximumbedragen voor lijfrentepremieaftrek zijn in 2025:

- € 566.197 als de ondernemer 62 jaar of ouder is, invalide is of overleden is;
- € 283.110 als de ondernemer een leeftijd heeft tussen 52 jaar en 62 jaar of (als de ondernemer jonger is) de lijfrente-uitkering direct ingaat;
- € 141.564 in de overige gevallen.

Het saldo van de fiscale oudedagsreserve komt in mindering op deze maximumbedragen. Hetzelfde geldt voor eerder in aftrek gebrachte lijfrentepremies.<sup>23</sup> De oudedagsreserve kan zelfstandig worden omgezet in een lijfrente. Door gebruik te maken van de mogelijkheid om stakingswinst om te zetten in een lijfrente wordt de belastingheffing naar de toekomst uitgesteld en wordt de afrekening over de stakingswinst gespreid over de jaren.

#### *Fiscale belemmeringen voor deelname aan een opkoop-/beëindigingsregeling*

Bij staking van een agrarische onderneming zal – als niet of beperkt gebruik gemaakt wordt van de lijfrentemogelijkheden – een groot deel van de winst (na aftrek van de mkb-winstvrijstelling) gemiddeld belast zijn tegen ca. 45%. Voor veel agrarische ondernemers zal deze relatief zware belastingheffing een belemmering zijn om deel te nemen aan een opkoop- of beëindigingsregeling. Na aflossing van

de ondernemingsschulden en betaling van belasting houdt de ondernemer immers weinig over voor de toekomst. De afschaffing van de middelingsregeling per 1 januari 2023 (het laatste tijdvak is 2022-2024) verergert deze problematiek. De middelingsregeling gaf de mogelijkheid om de progressie van de belastingheffing enigszins te matigen voor incidenteel hoge winsten, door het inkomen gelijkmatig over een periode van 3 jaren te verdelen. Het is de vraag – ook voor niet-agrarische ondernemers – of het wel reëel is om stille reserves, die meestal gedurende vele jaren opgebouwd worden, in één keer tegen het hoge tarief te belasten.

#### *Suggesties: introduceer een bijzonder tarief en verruim de mogelijkheden voor de stakingslijfrente*

Om de stakende boer tegemoet te komen, bijvoorbeeld om hem of haar te stimuleren mee te gaan in bepaald overheidsbeleid tot het verminderen van de hoeveelheid stikstof, zou men kunnen overwegen om het per 2001 afgeschafte bijzondere tarief weer in te voeren. Dit zou dan gesteld kunnen worden op het eerste of tweede belastingschijf-tarief.

Een hogere MKB-winstvrijstelling en een hogere stakingsvrijstelling kan de stakende ondernemer ook helpen in het stakingsproces.

Verder kunnen, door het hoge maximumbedrag van € 566.197 dan wel het tussenbedrag van € 283.110<sup>24</sup> waarvoor een aftrekbare lijfrentepremie gestort kan worden, tevens te laten gelden bij overheidsingrijpen, jongere stakers geholpen worden bij de staking. Door gebruik te maken van het hogere bedrag voor het bedingen van een lijfrente (zonder dat hierbij het vereiste geldt dat de lijfrente direct moet ingaan), kan de jonge boer eerder gestimuleerd worden om de bedrijvigheid in de huidige vorm te beëindigen. Deze optie is wel minder aantrekkelijk dan een laag bijzonder tarief en verhoogde ondernemersvrijstellingen. Het geld komt immers pas later in termijnen beschikbaar, terwijl de gestaakte jonge voormalige ondernemer dat geld mogelijk in één keer nodig heeft om een nieuwe toekomst op te bouwen.

## **4. Conclusies en aanbevelingen**

De huidige ingewikkelde tijd met veel en snelle veranderingen dwingt de boer om aanpassingen door te voeren in zijn bedrijvigheid. Dit kan inhouden dat

<sup>23</sup> Met uitzondering van de tot 2003 geldende basisaftrek.

<sup>24</sup> Artikel 3.129 Wet IB 2001.

hij de onderneming gewijzigd voortzet, uitbreidt, inkrimpt, verplaatst of stopt.

In dit preadvies hebben we de fiscale consequenties van het omschakelen, aanpassen, verplaatsen en geheel of gedeeltelijk beëindigen van de onderneming belicht. We hebben daarin logischerwijze geen allesomvattend beeld kunnen schetsen, maar op belangrijke punten de mogelijke fiscale uitdagingen en (on)mogelijkheden uit de doeken gedaan. De conclusie is dat de boer bij dergelijke handelingen op zijn tellen moet passen om niet in een flink fiscaal mes te lopen. Een goede (fiscaal) adviseur is daarbij een must en die zal, voordat de definitieve keuzes gemaakt en uitgevoerd worden, een goed beeld van de diverse fiscale consequenties van die handelingen aan de boer moeten tonen.

De belangrijkste conclusies van ons preadvies zijn dat:

- De eisen voor de geruisloze doorschuiving in de IB sfeer bij bedrijfsovername niet heel streng zijn, als het plan er maar is om voort te zetten en daaraan ook daadwerkelijk uitvoering wordt gegeven.
- De overdrachtsbelasting vaker een hinderpaal is voor de boer die wenst te veranderen. De voortzettingseisen in de diverse vrijstellingen zijn over het algemeen vrij star en vaak qua termijn te langdurend. Verder is er veelal geen mogelijkheid om de nadelige consequentie van het vervallen van de vrijstellingen achterwege te laten bij situaties van overheidsingrijpen. Het zou goed zijn als die een stuk ruimer worden gesteld. Ook zou de kring van gerechtigden van de vrijstelling bij bedrijfsovername ruimer moeten worden gesteld. De huidige tijd vraagt daar onzes inziens om.
- De regels aangaande de bezits- en de voortzettingstermijn in de bedrijfsopvolgingsregeling kunnen ook een hinderpaal zijn voor de veranderende bedrijfsvoering van de boer. Het is zaak die goed in beeld te hebben alvorens te handelen.
- Een andere aanwending van de landbouwgronden is ook een belangrijk aandachtspunt voor de veranderende boer. Een gewijzigde aanwending van zijn grond kan diverse vervelende fiscale consequenties hebben die van tevoren goed in beeld moeten zijn.
- De stakende boer heeft vaak te maken met een forse afrekening over zijn stakingswinst in de IB sfeer. De afschaffing van de middelingsregeling heeft hem daar ook niet bij geholpen. Bij staking bestaan er weliswaar faciliteiten in de oudedagsvoorzieningsfeer, maar een uitbreiding van de fiscale faciliteiten voor de stakende ondernemer zou welkom zijn. Men kan daarbij denken aan een grotere ruimte van de stakingslijfrente voor de jonge boer, een hernieuwd bijzonder tarief en/of een hogere MKB-winstvrijstelling of stakingsvrijstelling. De stakende boer moet ook alert zijn op consequenties in de overige fiscale wetten.

## Over de auteurs

mr. R. (Robin) Nijhuis RB is werkzaam als belastingadviseur bij Flynth en voorzitter van de Vaksectie Recht van de VLB.

mr. E.H.E.F. (Edwin) Sloot RB is werkzaam als belastingadviseur bij Flynth en lid van de Vaksectie Recht van de VLB en bestuurslid van de Vereniging voor Agrarisch Recht.