




UITVOERINGSTOETS WET AANPASSING FISCALE BEDRIJFSOPVOLGINGSFACILITEITEN 2024

INHOUDSOPGAVE

Leeswijzer	2
Aanpassingen bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) en doorschuifregeling aanmerkelijk belang (DSRab)	5

Leeswijzer uitvoeringstoets

Impact:	beperkt / middelgroot / ingrijpend		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>		x	
<i>Handhaafbaarheid</i>			x
<i>Fraudebestendigheid</i>			x
<i>Complexiteitsgevolgen</i>		nvt	
Risico procesverstoringen:	groot / gemiddeld / klein		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€	0
• Automatisering	€ 0	€	0
Personele gevolgen:	2	fte	incidenteel
	-1	fte	structureel
Invoering mogelijk per:	01 – 01 – 2022		
Beslag portfolio:	jaaraanpassing		
Eindoordeel:	uitvoerbaar		

Inleiding

De uitvoeringstoets geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst, Toeslagen en Douane inzicht in de gevolgen van voorstellen voor nieuwe wet- en regelgeving. De uitvoeringstoetsen worden uitgewerkt in een sjabloon. Deze leeswijzer geeft een toelichting op de verschillende onderdelen van het sjabloon.

Het kader

Het kader bevat een samenvattend overzicht van de relevante uitvoeringsaspecten, inclusief de uitvoeringskosten en personele gevolgen. Het vervolg van de uitvoeringstoets geeft daarop een toelichting.

Impact

In het kader wordt met de rubriek "impact" geduid wat de verwachte impact van het voorstel op de uitvoering is. Dit kan zijn: ingrijpend, middelgroot, of beperkt. Bij het maken van de inschatting wordt onder meer gekeken naar de omvang van de geraakte doelgroep, de mate waarin aanpassingen in de automatisering nodig zijn en de omvang van de personele gevolgen.

Beperkt geeft aan dat het om min of meer routinematige aanpassingen gaat, zonder of slechts met beperkte gevolgen voor de automatisering en de personele capaciteit.

Middelgroot geeft aan dat het om een maatregel met grotere gevolgen gaat. Een systeem moet bijvoorbeeld substantieel worden aangepast, of er moet een nieuw systeem worden ontwikkeld. Er zijn grotere personele gevolgen, of er is een wezenlijke impact op een of meer doelgroepen.

Ingrijpend geeft aan dat het om een maatregel met grote gevolgen gaat. De maatregel is een stelselwijziging of heeft daarvan de trekken. Er zijn grote gevolgen voor de automatisering, de personele bezetting, et cetera. De impact op een of meer doelgroepen wordt groot ingeschat.

Indien er geen uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst, Douane of Toeslagen zijn, wordt dit aangeduid met "geen".

De inschatting van de gevolgen van het voorstel speelt een rol bij de verdere beoordeling van de uitvoerbaarheid. Naarmate een voorstel meer burgers of bedrijven raakt, wegen de interactiegevolgen bijvoorbeeld zwaarder mee in het eindoordeel.

Beschrijving voorstel/regeling

Dit onderdeel beschrijft het voorstel waarover gevraagd is een uitvoeringsoordeel te geven. Waar bij het opstellen van de toets van bepaalde randvoorwaarden of veronderstellingen is uitgegaan, worden die hier ook beschreven.

Interactie burgers/bedrijven

Dit onderdeel beschrijft de verwachte impact op de interactie met burgers en bedrijven als gevolg van

het voorstel, zoals:

- aard en omvang van de doelgroep;
- begrijpelijkheid en uitlegbaarheid van het voorstel;
- noodzakelijke communicatie;
- verwachte gevolgen voor de dienstverlening van de Belastingdienst, Douane of Toeslagen, zoals bijvoorbeeld meer of minder vragen bij de BelastingTelefoon of een toe- of afname van het aantal bezwaren en beroepen.

Groen: een groene vlag geeft aan dat zich in de interactie tussen burgers en bedrijven en de Belastingdienst, Douane of Toeslagen naar verwachting geen bijzondere problemen zullen voordoen.

Geel: een gele vlag geeft de verwachting aan dat de interactie met burgers en bedrijven rond een voorstel niet vanzelfsprekend zal verlopen, bijvoorbeeld als gevolg van een toename van complexiteit, een verandering van de doelgroep of de noodzaak voor burgers en bedrijven nieuwe informatie te verwerken.

Rood: een rode vlag geeft de verwachting aan dat het niet goed mogelijk zal zijn burgers en bedrijven te informeren over de gevolgen van het voorstel. Het gevolg hiervan kan zijn dat de interactie stopt, of dat er problemen ontstaan omdat burgers en bedrijven niet doet wat, of iets anders doen dan, van hen wordt verwacht. Hoe zwaar dit uiteindelijk weegt, is mede afhankelijk van de omvang van de doelgroep die door de maatregel wordt geraakt.

Indien er geen impact is op burgers en bedrijven, wordt dit aangegeven met "Niet van toepassing."

Maakbaarheid systemen

Dit onderdeel beschrijft de gevolgen voor de informatievoorzieningssystemen (IV-systemen), zoals:

- welke gevolgen het voorstel heeft voor de opslag en het beheer van gegevens;
- welke wijzigingen in of nieuwe stromen van en naar burgers en bedrijven noodzakelijk zijn;
- welke aanpassingen in IV-voorzieningen noodzakelijk zijn;
- wat de bouwbaarheid is van de noodzakelijke aanpassingen;
- of de aanpassingen (tijdig) inpasbaar zijn in het IV-portfolio;

- of voorzieningen voor bestuurlijke informatie tijdig realiseerbaar zijn;
- hoe het voorstel zich verhoudt tot de totale wijzigingsdruk (= de relatie van het voorstel tot andere reeds geplande wijzigingen in de IV-systemen);
- de noodzakelijke doorlooptijd om aanpassingen in de systemen tijdig te kunnen realiseren.

Groen: een groene vlag geeft aan dat de noodzakelijke aanpassingen in de systemen tijdig kunnen worden verwerkt.

Geel: een gele vlag geeft aan dat de aanpassing haalbaar is, maar dat daarbij bepaalde risico's moeten worden geaccepteerd of bijvoorbeeld in eerste instantie bepaalde onvolledigheden zullen optreden. Te denken valt aan de situatie waarin de toelichting bij de aanvraag van een voorlopige aanslag voor het komende jaar niet meer is aan te passen.

Rood: een rode vlag geeft aan dat niet alle vereiste aanpassingen van de automatisering haalbaar zijn, met als gevolg dat aanzienlijke risico's op fouten optreden bij burgers en bedrijven of bij de Belastingdienst, Douane of Toeslagen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de noodzaak een ingewikkeld automatiseringstraject in te korte tijd te realiseren of een automatiseringssysteem te ontwikkelen waarvan vooraf wordt ingeschat dat dit onbeheersbaar complex wordt. Ook kan worden gedacht aan de situatie waarin het niet meer mogelijk is een bepaalde aanpassing, zoals het verwijderen van een vraag uit de aanvraag voor een voorlopige aanslag, tijdig door te voeren. Dit kan ertoe leiden dat belastingplichtigen na afloop van het jaar een bedrag moeten terugbetalen dat zij eerder bij de voorlopige aanslag kregen uitbetaald. Een rode vlag kan ook aangeven dat een voorstel reeds in het portfolio ingeplande werkzaamheden voor andere wet- en regelgeving verdringt, waardoor die niet conform de voorgenomen planning realiseerbaar zijn.

Indien het voorstel de IV niet raakt, wordt dit aangegeven met "Niet van toepassing."

Handhaafbaarheid

Dit onderdeel beschrijft de gevolgen voor de aan handhaving gerelateerde aspecten, zoals:

- beschikbaarheid van de voor handhaving benodigde gegevens;
- verwacht risico op fouten en oneigenlijk gebruik;
- inpasbaarheid in de handhavingstrategie en welke middelen moeten of kunnen worden ingezet en met welke intensiteit.

Groen: een groene vlag geeft aan dat een verbetering van de handhaafbaarheid wordt verwacht of er ten opzichte van de bestaande situatie niet of nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid optreedt.

Geel: een gele vlag geeft aan dat er een negatief effect is op de handhaafbaarheid, bijvoorbeeld omdat de informatiepositie van de Belastingdienst, Douane of Toeslagen verslechtert, of omdat de handhaving van het voorstel niet inpasbaar is binnen de bestaande handhavingstrategie.

Rood: een rode vlag geeft aan dat er een groot negatief effect op de handhaafbaarheid wordt verwacht. De regeling is voor de Belastingdienst, Douane of Toeslagen niet handhaafbaar of alleen handhaafbaar met inspanningen die niet kunnen worden waargemaakt.

Indien het voorstel de handhaafbaarheid niet raakt, wordt dit aangegeven met "Niet van toepassing."

Fraudebestendigheid

Dit onderdeel beschrijft de gevolgen voor de aan fraudebestendigheid gerelateerde aspecten, zoals:

- de fraudegevoeligheid en -bestendigheid van de voorgestelde wijziging;
- de (on)mogelijkheden fraude of oneigenlijk gebruik tegen te gaan;
- de mate van verandering in de informatiepositie van de Belastingdienst, Douane of Toeslagen.

Groen: een groene vlag geeft aan dat de fraudebestendigheid ten opzichte van de huidige situatie positief wordt beïnvloed, bijvoorbeeld doordat drempels worden verhoogd of de informatiepositie van de Belastingdienst, Douane of Toeslagen wordt verstevigd.

Geel: een gele vlag geeft aan dat de fraudebestendigheid ten opzichte van de huidige situatie verslechtert, bijvoorbeeld omdat een regeling wordt geïntroduceerd

die niet met behulp van derdeninformatie controleerbaar is.

Rood: een rode vlag geeft aan dat de Belastingdienst, Douane of Toeslagen grote risico's ziet voor de fraudebestendigheid van het voorstel.

Indien het voorstel niet of nauwelijks gevolgen heeft voor de fraudebestendigheid, wordt dit weergegeven met "Niet van toepassing."

Complexiteitsgevolgen

Dit onderdeel beschrijft de mate waarin met het voorstel vanuit het perspectief van de uitvoering naar de complexiteitsgevolgen wordt gekeken, zoals:

- het schrappen van uitzonderingen, of voor de Belastingdienst, Douane of Toeslagen moeilijk uitvoerbare regelgeving;
- de bijdrage van een voorstel aan de rationalisatie van systemen;
- een afname van aantallen belastingplichtigen, toeslaggerechtigden of douaneklanten.

Groen: een groene vlag geeft aan dat het voorstel bijdraagt aan het verminderen van complexiteit.

Geel: een gele vlag geeft aan dat de complexiteit als gevolg van het voorstel toeneemt. Dit kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van de introductie van een nieuwe uitzondering.

Rood: een rode vlag geeft aan dat er een grote toename van complexiteit wordt voorzien.

Indien het voorstel geen wezenlijke gevolgen heeft voor de complexiteit wordt dit weergegeven met "Niet van toepassing."

Risico procesverstoringen

Dit onderdeel beschrijft de mate van waarschijnlijkheid dat de implementatie van het voorstel al dan niet geruisloos verloopt. Daarbij komen de volgende vragen aan de orde:

- wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen op de processen en systemen van de Belastingdienst, Douane of Toeslagen;
- wat is de impact van de noodzakelijke aanpassingen in de interactie met burgers en bedrijven;

- wat is de impact op de interactie met andere (overheids)organisaties;
- wat is de realiseerbaarheid van de noodzakelijke aanpassingen.

Klein wordt gebruikt voor min of meer routinematige aanpassingen waar de uitvoering veel ervaring mee heeft. Te denken valt aan tariefsaanpassingen en andere kleinere aanpassingen in bijvoorbeeld de aangifteprogrammatuur.

Gemiddeld wordt gebruikt waar minder gebruikelijke en complexere aanpassingen aan de orde zijn, waarbij een groter risico aanwezig is dat de implementatie niet foutloos zal verlopen. Dit kan het gevolg zijn van aanloopproblemen die zich kunnen voordoen in de automatisering en de processen, of van verwachte complicaties in de interactie met burgers of bedrijven waar niet op voorhand duidelijk is wat er van hen wordt verwacht. Ook de afhankelijkheid van een of meer andere organisaties en de daarmee samenhangende risico's van overdracht van informatie in ketens kan aanleiding zijn het procesrisico op gemiddeld in te schatten.

Groot wordt gebruikt waar complexe aanpassingen ertoe leiden dat de onder "gemiddeld" beschreven risico's manifest zullen zijn.

De risico's op procesverstoringen worden gaande het implementatieproces gemonitord. Waar nodig worden maatregelen genomen om risico's te beperken en om gerezen problemen zo snel mogelijk op te lossen.

Indien er geen kans op procesverstoringen is, wordt dit aangeduid met "geen".

Uitvoeringskosten

Dit onderdeel beschrijft welke incidentele en structurele kosten en besparingen met het voorstel samenhangen:

- personele kosten voor bijvoorbeeld handhaving en interactie;
- kosten van aanpassing, beheer en onderhoud van IV-voorzieningen;
- andere eenmalige materiële en structurele kosten die nodig zijn om het voorstel te kunnen realiseren.

In het kader zijn de totale incidentele en structurele kosten en baten verdeeld over dienstverlening, handhaving/toezicht en automatisering.

De Belastingdienst, Douane en Toeslagen maken jaarlijks reserveringen voor te verwachten kosten die samenhangen met kleinere, jaarlijks terugkerende aanpassingen in wet- en regelgeving. Het gaat bijvoorbeeld om kosten voor het wijzigen van content op de website en kleine aanpassingen in de aangifteprogrammatuur. De met dergelijke aanpassingen samenhangende kosten worden ten laste van het gereserveerde budget gebracht. In de uitvoeringstoets wordt dan aangegeven dat het een jaaraanpassing betreft en worden de kosten verder niet gekwantificeerd.

Personele gevolgen

Dit onderdeel beschrijft de met het voorstel samenhangende personele gevolgen. De incidentele of structurele afname of toename in personele capaciteit wordt uitgedrukt in aantallen fte's.

Beslag portfolio

Hier wordt een inschatting gegeven welk beslag het voorstel legt op het IV-portfolio van de Belastingdienst, Douane en Toeslagen. Dit wordt aangegeven op vijf niveaus:

- geen;
- jaaraanpassing;
- beperkt;
- middelgroot;
- groot.

Jaaraanpassingen worden opgevangen binnen het daarvoor gereserveerde budget (zie uitvoeringskosten).

Het IV-portfolio wordt twee keer per jaar vastgesteld. De gevolgen voor de automatisering van vastgestelde uitvoeringstoetsen lopen daarin mee. Mocht blijken dat herprioritering van wetgevingstrajecten noodzakelijk is dan wordt dit zo snel mogelijk besproken met de opdrachtgevers van de Belastingdienst, Douane en Toeslagen. De opdrachtgevers informeren het parlement over mogelijke herprioritering.

Invoeringsmoment

Dit onderdeel geeft de datum aan waarop de Belastingdienst, Douane of Toeslagen het voorstel kan uitvoeren.

In de praktijk is dit de datum waarop het wetsvoorstel in werking treedt. Indien de Belastingdienst, Douane of Toeslagen constateert dat deze datum niet haalbaar is, betekent dit feitelijk dat het voorstel per de voorgenomen inwerkingtredingsdatum onuitvoerbaar is.

Eindoordeel

Op grond van een weging van de in kaart gebrachte gevolgen voor de uitvoering bevat de uitvoeringstoets een eindoordeel. Hier zijn drie opties mogelijk:

1. Het voorstel is uitvoerbaar.
2. Het voorstel is uitvoerbaar indien/mits/tenzij/omdat/et cetera
3. Het voorstel is niet uitvoerbaar.

Indien er randvoorwaardelijke afhankelijkheden zijn, wordt optie twee gebruikt. Bijvoorbeeld kan daarmee worden aangeduid dat een bepaalde wijziging niet meer in de voorlopige aanslagregeling kan worden verwerkt, zodat deze feitelijk pas toepassing vindt via de aangifte inkomstenbelasting die burgers na afloop van het jaar bij de Belastingdienst indienen.

De uitvoeringstoets wordt opgesteld op basis van conceptwetgeving. Hierdoor kan potentieel lastig uitvoerbare of onuitvoerbare wetgeving zo mogelijk worden aangepast zodat het predicaat onuitvoerbaar niet snel zal voorkomen.

Aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024

Impact: beperkt / **middelgroot** / ingrijpend

			
Interactie burgers/bedrijven			x
Maakbaarheid systemen		x	
Handhaafbaarheid			x
Fraudebestendigheid		nvt	
Complexiteitsgevolgen			x

Risico procesverstoringen: groot / gemiddeld / **klein**

Uitvoeringskosten	incidenteel	structureel
• Dienstverlening	€ 0	€ 0
• Handhaving/toezicht	€ 7,34 mln.	€ -780.000
• Automatisering	€ 280.000	€ 0

Personele gevolgen: 57,4 fte incidenteel
-6,1 fte structureel

Invoering mogelijk per:

- 01 – 01 – 2024 voor verhuurd vastgoed
- 01 – 01 – 2025 voor overige maatregelen, met uitzondering van
- afschaffing doelmatigheidsmarge DSR-ab: bij koninklijk besluit

Beslag portfolio: middelgroot

Eendoordeel: uitvoerbaar

Beschrijving voorstel/regeling

Het voorstel omvat meerdere maatregelen om de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) en de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting voor het aanmerkelijk belang (DSR-ab) te verbeteren. In verband met de onderlinge samenhang tussen de verschillende voorstellen zijn deze samen in deze uitvoeringstoets uitgewerkt.

Maatregelen die zowel BOR als DSR-ab betreffen

Standaard aanmerken van verhuurd vastgoed als beleggingsvermogen in de BOR en DSR-ab

Aan derden verhuurde of anderszins ter beschikking gestelde onroerende zaken of gedeelten daarvan worden door deze maatregel aangemerkt als beleggingsvermogen. Een gedeelte van een onroerende zaak kan daarbij ieder gedeelte zijn, daaraan worden geen nadere voorwaarden gesteld. De maatregel is niet alleen van toepassing bij feitelijke terbeschikkingstelling op het moment van verkrijging, maar ook bij het daartoe bestemd zijn van de betreffende onroerende zaak. Hier geldt dus zowel een feitelijke toets als een oogmerktoets op het moment van verkrijging. Het komt voor dat een onroerende zaak een deel van de tijd binnen de eigen onderneming wordt aangewend en een ander deel van de tijd aan derden ter beschikking wordt gesteld. In dat geval wordt conform een tijdsevenredige benadering (naar rato) bepaald in hoeverre de onroerende zaak op grond van deze maatregel als beleggingsvermogen wordt aangemerkt. Niet als een derde wordt aangemerkt een kwalificerend verbonden lichaam. Indien de maatregel niet van toepassing is, zijn de reguliere regels van de vermogensetikettering van toepassing.

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2024.

Keuzevermogen kwalificeert slechts voor BOR en DSR-ab voor zover in de onderneming gebruikt

De BOR en de DSR-ab hebben enkel betrekking op ondernemingsvermogen in de zin van de inkomstenbelasting. Voor de faciliteiten geldt als ondernemingsvermogen zowel verplicht ondernemingsvermogen als keuzevermogen waarbij wordt gekozen voor een etikettering als ondernemingsvermogen. Bij de overgang van aanmerkelijkbelangaandelen hoeft deze laatste keuze voor de toepassing van de faciliteiten niet daadwerkelijk te worden gemaakt: daar geldt al het keuzevermogen als ondernemingsvermogen. Het keuzevermogen wordt dan volledig als ondernemingsvermogen aangemerkt. Deze maatregel introduceert een evenredigheidsbenadering voor toepassing van de BOR en DSR-ab op keuzevermogen. Keuzevermogen dat voor de inkomstenbelasting als ondernemingsvermogen is aangemerkt, kwalificeert door deze maatregel voor de BOR en DSR-ab slechts voor zover het daadwerkelijk binnen de onderneming

wordt gebruikt. Het overige gedeelte blijft als beleggingsvermogen buiten het toepassingsbereik van de faciliteiten. Voorgesteld wordt de maatregel alleen te laten gelden voor bedrijfsmiddelen met een waarde in het economisch verkeer van € 100.000 of meer (geïndexeerd).

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2025.

Afschaffen van de 5% doelmatigheidsmarge in de BOR en DSR-ab

Na vermogensetikettering in de aanmerkelijkbelangfeer kan tot nog toe het beleggingsvermogen tot een waarde van maximaal 5% van het ondernemingsvermogen in de vennootschap voor toepassing van de BOR en DSR-ab worden aangemerkt als ondernemingsvermogen, en daarom binnen het bereik van de faciliteiten worden gebracht. Deze doelmatigheidsmarge vervalt.

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2025 (BOR): vast te stellen per koninklijk besluit (voor DSR-ab in verband met automatiseringscapaciteit).

Maatregelen die enkel BOR betreffen

Verlagen vrijstellingspercentage BOR naar 70% boven € 1,5 mln. ondernemingsvermogen

De vrijstelling in de BOR wordt vanaf 2025 100% van de goingconcernwaarde van de onderneming tot € 1,5 miljoen (nu: ca. € 1,2 miljoen) en 70% (nu: 83%) over het meerdere aan ondernemingsvermogen.

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2025.

Invoering minimumleeftijd verkrijger voor toepassing BOR bij schenking ondernemingsvermogen

De verkrijger door schenking van ondernemingsvermogen dient voor toepassing van de BOR op het tijdstip van de verkrijging de leeftijd van in ieder geval 21 jaar te hebben bereikt.

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2025.

Maatregelen die enkel DSR-ab betreffen

Afschaffen dienstbetrekkingseis DSR-ab

De DSR-ab kent op dit moment bij overgang door schenking van een aanmerkelijk belang een dienst-

betrekkingseis (de voorwaarde dat de verkrijger voorafgaand aan de vervreemding van het aanmerkelijk belang gedurende 36 maanden een dienstbetrekking vervulde bij, kort gezegd, de vennootschap waarin het belang wordt gehouden). Deze eis vervalt.

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2025.

Invoering minimumleeftijd verkrijger voor toepassing DSR-ab bij schenking aanmerkelijk belang

De verkrijger door schenking van een aanmerkelijk belang dient voor toepassing van de DSR-ab op het tijdstip van de verkrijging de leeftijd van in ieder geval 21 jaar te hebben bereikt.

Beoogde invoeringsdatum: 1 januari 2025.

Interactie burgers/bedrijven

De communicatie vindt plaats via de reguliere kanalen. Ook zijn voor de interactie de brieven waarmee het kabinet de Tweede Kamer op de hoogte stelt van de voortgang in het onderzoek naar manieren om de BOR en de DSR-ab doeltreffender en doelmatiger te maken belangrijk.

Bedrijfsopvolgingen zijn lange en bewerkelijke trajecten. Overdragers en verkrijgers van ondernemingen laten zich daarbij in de regel adviseren door zeer deskundige specialisten. Ook wordt langs deze gerichtere weg gecommuniceerd. Naast vooroverleg kan ook structureel overleg met koepelorganisaties en advieskantoren plaatsvinden. Dit past in de toenemende tendens om ook voor de schenk- en erfbelasting horizontaal toezicht in te richten.

Maakbaarheid systemen

De DSR-ab-maatregelen worden geïmplementeerd met een vorm van geautomatiseerde ondersteuning waarin het beslag op het IV-portfolio voor de inkomensheffingen, waar mogelijk, in beperkte mate is teruggedrongen. Vanwege afwezigheid van beschikbare ruimte in het portfolio heeft de Belastingdienst zich ingespannen om die implementatiescenario's te onderzoeken. De DSR-ab-maatregelen kunnen daarom grotendeels zonder grote aanpassingen in de systemen per beoogde inwerkingtredingsdatum worden ingevoerd. Alleen de afschaffing van de doelmatigheidsmarge en de invoering van de keuzevermogenmaatregel vereisen een structuurwijziging. Die structuraanpassingen zullen

op dit moment leiden tot verdringing in het portfolio, omdat op dit moment elke structuurwijziging in dit portfolio, ongeacht de omvang, leidt tot (her)prioritering. Dit leidt er toe dat er ruimte voor de benodigde automatiseringswerkzaamheden nu al wordt ingepland in latere jaren. Hiermee wordt ruimte voor toekomstige wetgevingswensen gereduceerd. Bovendien is de reservering naar huidig inzicht en bevat een onzekerheidsmarge: gewijzigde omstandigheden op een later moment kunnen erin resulteren dat het oordeel omtrent inpasbaarheid anders wordt. Hoewel zonder de systeemaanpassingen een verschuiving naar handhaving plaatsvindt, zal er naar verwachting nog geen verslechtering van de handhaafbaarheid optreden. Over voorgenomen toepassing van de BOR en de DSR-ab wordt namelijk in voorkomende gevallen vooroverleg gevoerd, waar die punten aan de orde worden gesteld; anders zullen zij opkomen tijdens reguliere behandeling en beoordeling van de verzoeken om toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

Voor de BOR-maatregelen is een aantal kleine aanpassingen nodig in rekenhulpprogramma's in de aangiftesoftware voor de schenk- en erfbelasting. De aanpassing van de vrijstelling goingconcernwaarde vergt een kleine structuraanpassing.

Handhaafbaarheid

Hieronder worden eerst de handhaafbaarheidsgevolgen van de afzonderlijke maatregelen toegelicht en daarna de onderlinge samenhang.

Standaard aanmerken van verhuurd vastgoed als beleggingsvermogen in de BOR en DSR-ab

Bij schenking of vererving van aanmerkelijkbelang-aandelen dient eerst (na eventuele toepassing van toerekeningsbepalingen) te worden vastgesteld of in de vennootschap een materiële onderneming wordt gedreven (de activiteitentoets). Vervolgens moet worden bepaald met welk vermogen de vennootschap de onderneming drijft, conform de leer van vermogens-etikettering (de vermogenstoets). De introductie van een beleggingsfictie voor aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken leidt naar verwachting tot een aanzienlijke beperking van het aantal discussies over raakvlakken met de onderneming bij toepassing van de vermogensetiketteringstoets; met name over de eventuele dienstbaarheid van de verhuur van het

vastgoed aan de bedrijfsuitoefening (zoals projectontwikkeling). Door bovendien het fiscale belang weg te nemen, zal deze maatregel feitelijk dezelfde uitwerking hebben voor de activiteitentoets als invoering van een (falsifieerbare) norm. De maatregel geeft een eenduidig beslissingskader, en ontnemt zo het belang aan de discussie of sprake is van ondernemen bij ontplooiing van enkel verhuuractiviteiten. Naar verwachting kan op termijn een besparing op de inzet van hooggekwalificeerd personeel worden gerealiseerd, omdat hierover minder vooroverleggen en gerechtelijke procedures hoeven te worden gevoerd. In het verlengde daarvan kan de omvang van vaak arbeidsintensief feitenonderzoek worden beperkt. Indien geen sprake is van verhuur op het moment van verkrijging door schenking of vererving (feitelijke toets) wordt teruggevallen op een oogmerktoets. Dit is vanwege het subjectieve karakter gevoelig voor interpretatieverschil, maar vergroot wel de handhaafbaarheid omdat daarmee de ruimte om buiten het bereik van de maatregel te blijven kleiner wordt. Hoe toerekening naar tijdsgelag dient te geschieden, moet zich ontwikkelen in praktijk en rechtspraak; hetzelfde geldt voor het 'meer dan bijkomstig'-criterium. Over de precieze invulling van die begrippen kan in voorkomende gevallen geschil ontstaan.

Keuzevermogen kwalificeert slechts voor BOR en DSR-ab voor zover in de onderneming gebruikt

Gemengd gebruikte bedrijfsmiddelen kunnen nu naar door redelijkheid begrensde keuze van belastingplichtige voor toepassingsdoeleinden van de BOR en de DSR-ab volledig worden aangemerkt als ondernemingsvermogen. In dat geval vallen zij binnen de reikwijdte van de faciliteiten. Met deze maatregel wordt de ruimte om keuzevermogensbestanddelen te rekenen tot het ondernemingsvermogen voor de BOR en DSR-ab beperkt tot zover de band met de bedrijfsuitoefening strekt. Dat leidt tot een toename van de complexiteit en arbeidsintensiteit van etiketteringsdiscussies, zowel bij overdracht van aanmerkelijkbelangaandelen als binnen de IB-onderneming. De verzoeker om toepassing van de faciliteit(en) moet aannemelijk maken in welke mate het betreffende vermogensbestanddeel wordt aangewend ten behoeve van de onderneming. Het is waarschijnlijk dat daarbij discussie kan ontstaan over de proportionele toepassing, evenals over de waardering van betreffende keuzevermogensbestanddelen. Wel is de reikwijdte van deze maatregel relatief beperkt. Deze

strekt zich feitelijk uit tot met name niet aan derden ter beschikking gestelde onroerende zaken, (motor)rij-, vaar- en vliegtuigen, en kunstobjecten. De hoogte van de waardedrempel beperkt mede de omvang van de aanvullende uitvoeringslasten.

Afschaffen van de 5% doelmatigheidsmarge in de BOR en DSR-ab

Anders dan bij invoering beoogd, heeft de doelmatigheidsmarge niet geleid tot beperking van etiketteringsdiscussies over de vraag of in voorkomende gevallen sprake is van ondernemings- of beleggingsvermogen. Het tegengaan van situaties van oneigenlijk (voortgezet) gebruik van de marge – zoals ingeval van latere gedeeltelijke staking, of van inbreng van aanvullende liquiditeiten – vergt incidentele inzet van hooggekwalificeerde capaciteit. Afschaffing van de doelmatigheidsmarge leidt tot een (geringe) verbetering van de handhaafbaarheid. Dat de marge voor de DSR-ab vanwege automatiseringscapaciteit niet tegelijkertijd met die voor de BOR wordt afgeschaft verslechtert de handhaafbaarheid tijdelijk, vanwege het temporele verschil in grondslagen.

Verlagen vrijstellingspercentage BOR naar 70% boven €1,5 mln. ondernemingsvermogen

Verhoging van het omslagpunt voor de goingconcern-waardevrijstelling leidt tot een verlaging van de belastingdruk voor verkrijgingen waarin verhoudingsgewijs een kleiner ondernemingsvermogen overgaat. Voor het meerdere ondernemingsvermogen stijgt de belastingdruk, doordat het vrijstellingspercentage dat erop wordt toegepast wordt verlaagd. Het voorgaande heeft tot gevolg dat het resulterende onbelaste bedrag hoger kan zijn dan nu het geval is. Om die reden wordt het belang van waarderings- en etiketteringsdiscussies groter. Met het intact blijven van de getrapte structuur van de vrijstelling blijft het noodzakelijk een tweeledige berekening uit te voeren die eerst ziet op bepaling van de waarde van de objectieve onderneming en vervolgens op toerekening van een aandeel ervan aan het overgedragen deel van de onderneming. De verwachting is dat de handhaafbaarheid per saldo niet verbetert of verslechtert.

Afschaffen dienstbetrekkingseis (+ invoering minimumleeftijden BOR en DSR-ab)

De dienstbetrekkingseis voor de DSR-ab leidt tot vraagstukken in de uitvoering, met name in gevallen

van een zich in de loop van de tijd wijzigende ondernemingsstructuur of in gevallen zoals nul-urencontracten. Afschaffing van de eis leidt daarom tot een verbetering van de handhaafbaarheid. De in te voeren minimumleeftijd van de verkrijger voor zowel de BOR als de DSR-ab bij schenking is eenvoudig toetsbaar en leidt bij de verwachte hoge compliantiegraad binnen de doelgroep niet tot nieuwe handhaafbaarheidsrisico's.

De maatregelen in hun onderlinge samenhang

De maatregelen werken onderling op elkaar in. De aanpassing van de goingconcernwaardevrijstelling doet het belang van etiketteringsvraagstukken toenemen omdat daar grondslagverbreding mee kan worden gerealiseerd. Tegelijkertijd mitigeren de maatregelen die specifiek zien op de vermogenstoets – de verhuurdvastgoedmaatregel, de keuzevermogenmaatregel, en de afschaffing van de doelmatigheidsmarge – dat toegenomen belang tot op zekere hoogte, omdat de nu nog aanwezige ruimte voor etiketteringsdiscussies belangrijk wordt teruggedrongen. De overige maatregelen zien op verenging van de toegang tot de faciliteiten. De verhuurdvastgoedmaatregel en de keuzevermogenmaatregel liggen in elkaars verlengde, ook met de gelijktijdige introductie van een evenredigheidstoepassing. Die samenhang verkleint de ruimte voor geschil en structuren.

Op korte termijn leiden de maatregelen naar verwachting tot een toename in het aantal te voeren vooroverleggen en juridische geschillen. Ook wordt de aanslagregeling vooralsnog complexer, onder meer vanwege structuuradaptaties in anticipatie op versoering van fiscale faciliteiten om bedrijfsopvolging te regelen. Daarnaast leert ervaring uit het verleden dat de aankondiging van aanpassing van de BOR (en de DSR-ab) al leidt tot een aanzienlijke stijging van het aantal verzoeken om verlening van zekerheid vooraf. Om die reden is een incidentele aanvullende personele inzet van hooggekwalificeerd personeel noodzakelijk. Bij enkele maatregelen is daarnaast een tijdelijke inzet van personele capaciteit verlangd om de periode van afwezigheid van adequate geautomatiseerde ondersteuning te overbruggen.

Afhankelijk van de ontvangst en nadere duiding in de rechtspraak zullen de maatregelen op langere termijn naar verwachting leiden tot een lastenverlichting voor de Belastingdienst. Het beslag op hooggekwalificeerd

personeel dat zich nu bezighoudt met langsepende discussies over (met name) vastgoedexploitatie in de BOR en de DSR-ab zal minder groot worden, waardoor die capaciteit en expertise elders kan worden ingezet. Tegelijkertijd wordt ingeschat dat maatregelen in het pakket die beogen om de faciliteiten te rationaliseren door hun toepassingsbereik in te perken en zo de doelmatigheid ervan te vergroten eraan zullen bijdragen dat bij die maatregelen structurele handhavingslasten kunnen toenemen. Bovendien verliezen die maatregelen (waaronder de keuzevermogenmaatregel) zonder adequaat toezicht op de juiste toepassing aan betekenis.

Fraudebestendigheid

Niet van toepassing. De BOR en de DSR-ab lenen zich voor onbedoeld gebruik en oefenen zo een aanzuigende werking uit, echter de discussie tussen belastingplichtigen en de inspecteur concentreert zich op duiding van complexe feitenconstellaties en rechtsregels, en niet zozeer op bewuste ontwijking.

Complexiteitsgevolgen

Hoewel de maatregelen worden geflankeerd door voorwaardelijkheden om tot correcte toepassing te komen en ook werking naar rato van tijd of aanwending introduceren, is de verwachting dat de maatregelen op termijn zullen leiden tot een afname van complexiteit in de uitvoering. De faciliteiten worden meer in lijn gebracht met de oorspronkelijke bedoeling zodat ze enkel van toepassing zijn op 'reële bedrijfsopvolgingen'. Die bedoeling komt sterker tot uitdrukking in de gewijzigde vormgeving: de cohesie tussen de verschillende elementen van de faciliteiten is verstevigd.

De DSR-ab en de BOR zijn uitzonderingen op de reguliere fiscale regimes in de inkomstenbelasting en in de schenk- en erfbelasting. Door beleggingsvermogen sterker te weren uit de werkingssfeer van die uitzonderingen wordt in bredere zin bijgedragen aan vermindering van complexiteit. Verder vereenvoudigen de maatregelen op hoofdlijnen het aanbrengen van het onderscheid tussen ondernemings- en beleggingsvermogen, waardoor complexiteit over de gehele linie ook daalt. De discussiegevoeligheid van de faciliteiten neemt af. Wel moet worden gezien of de ontwikkelingen elders in het fiscale landschap, zoals bij de stelselwijziging van box 3, niet dreigen de rechtsvormneutraliteit geweld aan te doen door onroerende zaken

in particuliere eigendom en in eigendom van een vennootschap anders te behandelen.

Risico procesverstoringen

Het risico op procesverstoringen is klein. Indien de verwachte stijging van het aantal vooroverleggen en geschillen kan worden opgevangen binnen de tijdelijk uitgebreide personele capaciteit, zal die stijging niet ten koste gaan van inzet van capaciteit op andere processen.

Uitvoeringskosten

De incidentele handhavingskosten bedragen € 7,34 mln. De incidentele automatiseringskosten bedragen € 280.000. De structurele handhavingskosten bedragen € 780.000.

Personele gevolgen

De maatregelen vergen een incidentele inzet van 57,4 fte verspreid over een periode van 10 jaar vanaf 2023. De maatregelen leiden ertoe dat structureel 6,1 fte wordt bespaard.

Invoeringsmoment

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2024 voor de verhuurdvastgoedmaatregel; 1 januari 2025 voor de overige maatregelen, met uitzondering van de afschaffing van de doelmatigheidsmarge voor de DSR-ab, waarvan de inwerkingtreding nader is te bepalen bij koninklijk besluit.

Eindoordeel

De voorstellen zijn uitvoerbaar.