

Vergaderjaar 2008–2009

31 930

Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956)

Nr. 9

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 21 augustus 2009

Algemeen

Ik ben de vaste commissie voor Financiën erkentelijk voor haar uitspraak dat zij onder het voorbehoud van een afdoende beantwoording van de vragen en opmerkingen in het verslag, de openbare behandeling van het voorstel van wet voldoende voorbereid acht. Ik kom graag tegemoet aan de wens om de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de SP, de VVD, GroenLinks, de ChristenUnie, D66, de Partij voor de Dieren en de SGP zo goed mogelijk te beantwoorden, mede omdat daarmee een tijdige afhandeling van het wetsvoorstel met het oog op inwerkingtreding per 1 januari 2010 bereikbaar blijft. Bij de beantwoording zal de volgorde van het verslag zoveel mogelijk worden gevolgd. Wel zijn in een aantal gevallen vragen die door de verschillende fracties over hetzelfde onderwerp zijn gesteld, samengenomen.

Inhoudsopgave

Algemeen deel memorie van toelichting

- Inleiding
- Vereenvoudiging
- Tarieven en vrijstellingen
- Bedrijfsopvolgingsregeling
- Partnerbegrip
- Vereenvoudiging fictiebepalingen
- Recht van overgang
- Afgezonderd particulier vermogen
- Sociaal belang behartigende instellingen (SBBI)
- Algemeen nut beogende instellingen (ANBI)
- Herroepelijke schenking
- Aanpassing tabel in Uitvoeringsbesluit
- Overgangsrecht
- Europese aspecten
- Budgettaire effecten, verdelingseffecten en nalevingseffecten
- Overig

Artikelsgewijze toelichting

- Artikel I, onderdeel A (artikel 1 van de Successiewet)
- Artikel I, onderdeel A (artikel 1a en 1b van de Successiewet)
- Artikel I, onderdeel C (artikel 2 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel F (artikel 7 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel I (artikel 10 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel J (artikel 11 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel K (artikel 12 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel L (artikel 13 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel M (artikel 13a van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel N (artikel 15 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel O (artikel 16 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel P (artikel 17 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel R (artikel 20 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel S (artikel 21 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel X (artikel 26a van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel AC (artikel 32 van de Successiewet 1956)
- Artikel I, onderdeel AH
- Artikel 35b van de Successiewet 1956
- Artikel 35c van de Successiewet 1956
- Artikel 35d van de Successiewet 1956
- Artikel 35e van de Successiewet 1956
- Artikel 35f van de Successiewet 1956
- Artikel I, onderdeel AN (artikel 53 van de Successiewet 1956)
- Artikel II, onderdeel A (artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001)
- Artikel II, onderdeel B (artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001)
- Artikel II, onderdeel C (artikel 10a.7 Wet inkomstenbelasting 2001)
- Artikel III (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)
- Artikel V, onderdeel B (artikel 23a van de Invorderingswet 1990)
- Artikel VII (artikel 7, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928)

ALGEMEEN DEEL VAN DE MEMORIE VAN TOELICHTING

Inleiding

Het doet mij bijzonder plezier dat de leden van het overgrote deel van de fracties die een bijdrage hebben geleverd aan het verslag met belangstelling kennis hebben genomen van het onderhavige wetsvoorstel en met de regering in overwegende mate de noodzaak van de vereenvoudiging en modernisering van de Successiewet 1956 onderschrijven. Naast deze nota zal ook, zoals onder andere aangekondigd in mijn brief en bij het schriftelijk overleg met de vaste commissie over een uniform partnerbegrip (kamerstukken II, 27 789, nrs. 18 en 20) een nota van wijziging aan de Kamer worden aangeboden. De wijzigingen betreffen diverse onderdelen van het wetsvoorstel, onder andere op het terrein van de ficties, de bedrijfsopvolgingsregeling, het ANBI-regime, het Afgescheiden Particulier Vermogen en het overgangsregime. Een aantal van de wijzigingen is louter technisch van aard. De andere wijzigingen bevatten in hoofdzaak een verduidelijking of, zoals bij het overgangsrecht, een versoepeling. De wijzigingen die (mede) voortvloeien uit de vragen en opmerkingen in het verslag zullen in het navolgende nader worden toegelicht.

Ik heb met genoegen kennisgenomen van het compliment dat de leden van de fractie van het CDA hebben gemaakt over de stappen die deze regering zet tot tariefverlaging, verhoging van de vrijstellingen en de vereenvoudiging.

De leden van de CDA-fractie stellen een aantal vragen met betrekking tot de effecten van het wetsvoorstel voor situaties die niet tot de standaard gevallen behoren. De vraag of testamenten zullen moeten worden herzien is een vraag die ik niet goed kan beantwoorden. Het is immers niet exact bekend hoeveel testamenten op dit moment de belastingbesparende keuzemenu's en constructies bevatten. Wel is het zo dat bepaalde testamentvormen die in belangrijke mate gericht zijn op belastingbesparing, na inwerkingtreding van het wetsvoorstel niet meer tot het beoogde doel zullen leiden. Of dit voor de toekomstige erflaters aanleiding is tot een herziening van hun testament is onmogelijk in te schatten. Het aantal mensen dat alsnog een samenlevingscontract moet sluiten om in aanmerking te komen voor de partnervrijstelling en het partnertarief, zal naar inschatting niet groot zijn. Het betreft alleen de categorie personen die nu niet over een samenlevingscontract beschikken maar wel al jaren op hetzelfde adres wonen en uitsluitend als gevolg van tijdsverloop als partner gelden. Naar schatting betreft dit alleen (naaste) familieleden die geen testamentaire beschikking hoeven te maken omdat zij als gevolg van het wettelijk erfrecht al elkaars erfgenaam zijn. Hierbij kan gedacht worden aan broers/zusters. In gevallen waarin er wel een testament ten grondslag ligt aan de erfrechtelijke verkrijging zal de notaris bij het opmaken van het testament de testateurs gewezen hebben op het belang van een samenlevingscontract waarin de wederzijdse verplichtingen en rechten worden vastgelegd. Doorgaans worden beide aktes tegelijk opgemaakt en gepasseerd. Er is derhalve al in veel gevallen een samenlevingscontract aanwezig. Overigens plegen ook pensioenfondsen een notarieel samenlevingscontract te eisen wanneer men aangeeft zijn partner in aanmerking te willen laten komen voor het nabestaandenpensioen.

De vraag hoe de wet na wijziging uitpakt op de snel groeiende groep samengestelde gezinnen, begrijp ik als een vraag naar hoe de Successiewet 1956 straks zal uitpakken voor gezinnen met (ook) kinderen die zijn voortgekomen uit eerdere relaties van de partners. Deze vraag is niet goed te beantwoorden, omdat veel ook afhangt van de wijze waarop iemand over zijn nalatenschap heeft beschikt. Stiefkinderen erven volgens het erfrecht bij versterf niet vanzelf, maar zullen bij testament moeten zijn

aangewezen. Als dat het geval is, worden zij op dezelfde wijze behandeld als «eigen» kinderen en is het kindstarief van toepassing. Dat is het geval bij een huwelijk of geregistreerd partnerschap omdat aanverwantschap gelijk is gesteld met bloedverwantschap.

Het doet mij genoegen te vernemen dat de leden van de PvdA-fractie ook vinden dat het belangrijk is om voor de heffing van schenk- en erfbelasting de verkrijger centraal te stellen mede omdat die benadering veel meer aansluit bij de maatschappelijke realiteit dan bij de juridische en daarmee ook bij de belevingswereld van verkrijgers. Zoals ook door deze leden wordt gememoreerd, is een wijziging op dit punt thans vanwege de complexiteit achterwege gelaten. De leden van de D66-fractie spreken zich in dezelfde zin uit. Zij menen dat de Successiewet 1956 met een verder gaande aanpassing aan robuustheid zou kunnen winnen. Met de leden van beide fracties ben ik het eens dat het onderwerp defiscalisering van overbedelingsschulden een belangrijke element is bij het verder laten aansluiten van de heffing bij de verkrijger. Zoals eerder aan uw Kamer aangegeven zou dit conceptuele kader evenwel meebrengen dat de fiscaliteit op meer terreinen afstand neemt van het burgerlijk recht, hetgeen inderdaad tot ingrijpende wijzigingen zou leiden. De discussie op dit onderdeel is echter nog niet voldoende uitgekristalliseerd om tot een dergelijke wijziging over te gaan en verder onderzoek is nodig. Om die reden acht ik het thans ook niet mogelijk om een termijn te noemen waarop een meer economisch verkrijgingsbegrip waarbij de verkrijger centraal staat, ingevoerd zou kunnen worden. Ik verwacht echter niet nog deze kabinetsperiode met een voorstel te komen.

De leden van de SP-fractie zijn verheugd met de aanpak van belastingconstructies en vragen waarom de aanpak hiervan wordt meegenomen bij een wijziging van de Successiewet 1956 en niet los daarvan wordt behandeld. In het huidige wetsvoorstel worden voorstellen gedaan om een aantal bestaande mogelijkheden om de heffing van schenk- en erfbelasting te ontlopen, te pareren. Hiermee wordt gedoeld op de grondslagverbreding op het gebied van direct opeisbare, renteloze leningen, de herroepelijke schenking en bijvoorbeeld de aanschaf van vermogen waarvoor een faciliteit geldt voor de erfbelasting, in het zicht van overlijden. Dit zijn onderwerpen die bij uitstek een plek behoren te krijgen in een wijziging van de Successiewet 1956. Daarnaast behelst het wetsvoorstel een voorstel tot het opheffen van een heffingsvacuüm bij afgezonderde particuliere vermogens. De wetswijzigingen die hiervoor nodig zijn betreffen zowel de Successiewet 1956 als de inkomstenbelasting. Dat deze wijzigingen in het huidige wetsvoorstel zijn opgenomen is derhalve passend. Daarnaast wordt de budgettaire opbrengst van deze aanpak van de afgezonderde particuliere vermogens aangewend voor de financiering van de verlaging van de tarieven van de schenk- en erfbelasting.

De leden van de VVD-fractie hebben met gemengde gevoelens kennis genomen van het wetsvoorstel. Voor hen geldt primair dat zij – met voorbijgaan van het uitgangspunt van budgettaire neutraliteit – er de voorkeur aan zouden geven de Successiewet 1956 geheel af te schaffen. In dat licht achten zij de gegeven rechtvaardigheidsgronden van de schenk- en erfbelasting onvoldoende en verzoeken zij om die alsnog uitdrukkelijk te formuleren. Anders dan deze leden zie ik de schenk- en erfbelasting niet als een «boedelbelasting» maar als een verkrijgersbelasting. Dat de woonplaats van de erflater alsmede de omvang van zijn nalatenschap een rol spelen bij het vaststellen van het belastbare feit en de grootte van de verkrijging door de erfgenaam, doet daar niet aan af. Deze aanknopingspunten zijn op praktische gronden vanwege de uitvoerbaarheid gekozen. In de literatuur, maar ook in de wetsgeschiedenis, wordt ik in de opvatting gesteund dat de schenk- en erfbelasting verkrijgersbelastingen zijn met, uit praktische motieven vanwege de uitvoerbaarheid, enkele kenmerken

van een boedelbelasting. Daarom ook acht ik de gegeven rechtvaardigingsgronden afdoende.

De leden van de fracties van GroenLinks, de ChristenUnie en de SGP merken respectievelijk op belang te hechten aan de solidariteit tussen verschillende generaties, waarborging van de continuïteit van ondernemingen of anderszins nog vragen te hebben.

De leden van de fractie van de Partij voor de Dieren spreken de vrees uit dat de aanpassing van het ANBI-regime van 50% naar 90% het moeilijker maakt te schenken aan goede doelenorganisaties.

Vereenvoudiging

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen naar de stand van zaken met betrekking tot een uitbreiding van de defiscalisering in de Wet inkomstenbelasting 2001 van vorderingen en schulden die voortvloeien uit erfrechtelijke situaties. De leden van de fractie van de VVD vragen of de defiscalisering in box III kan worden uitgebreid tot andere vorderingen krachtens erfrecht dan die welke zijn ontstaan uit de wettelijke verdeling of een daarmee overeenkomend testament. Tijdens het algemeen overleg van 26 november 2008 heb ik aangegeven dat aan deze kwestie nogal wat haken en ogen zitten en dat ik er in de eerste helft van 2009 een brief over zou sturen (Kamerstukken II 2008–2009, 30 375, nr. 7, blz. 25). Op dit moment is het onderzoek naar een mogelijke verdere defiscalisering helaas nog niet afgerond. Ik kom hier zo spoedig mogelijk op terug, naar verwachting eind 2009 of begin 2010.

Tarieven en vrijstellingen

Met genoegen heb ik kennis genomen van de bijzondere dank die de leden van de fractie van het CDA hebben uitgesproken voor de wijziging van de tariefstructuur en verhoging van de vrijstelling voor kleinkinderen ten opzichte van de aanvankelijk gepresenteerde voorstellen. Ook de leden van de VVD-fractie spreken hier hun waardering over uit.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom voor achterkleinkinderen hetzelfde tarief gaat gelden als voor kleinkinderen, terwijl de vrijstelling voor achterkleinkinderen gelijk is aan die voor andere verkrijgers. In het aanvankelijke voorstel¹ werden kleinkinderen ingedeeld in tariefgroep 2 met het vrijstellingsbedrag voor overige verkrijgers. Achterliggende gedachte hiervan was dat de groep van naaste familieleden in tariefgroep 1 beperkt zou moeten blijven tot de partner en de kinderen. Om tegemoet te komen aan het breed gedragen gevoel dat de positie van kleinkinderen op deze wijze onvoldoende evenwichtig geregeld was, is nadien besloten voor kleinkinderen een systematiek te kiezen die vergelijkbaar is met de huidige systematiek, namelijk indeling in tariefgroep 1 met een tariefopslag en een vrijstellingsbedrag dat gelijk is aan het vrijstellingsbedrag voor kinderen. Voor achterkleinkinderen geldt naar mijn oordeel in verminderde mate dat zij, zoals dat thans voor kleinkinderen wordt geoordeeld, moeten worden behandeld als naaste familieleden. Om deze reden wordt voor hen in vergelijking met het oorspronkelijke voorstel een minder vergaande tegemoetkoming voorgesteld, in die zin dat zij wel worden ingedeeld in tariefgroep 1 met eenzelfde tariefopslag als voor kleinkinderen, maar dat zij niet in aanmerking komen voor het voor kinderen en kleinkinderen geldende vrijstellingsbedrag.

Tevens vragen de leden van de CDA-fractie naar de budgettaire kosten van een zodanige aanpassing van de eenmalige vrijstelling voor kinderen in de schenkbelasting dat het vrijstellingsbedrag wordt verruimd tot € 50 000 ingeval het geschonken bedrag wordt aangewend voor aankoop

¹ Zie brief van 24 oktober 2008, Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17.

van een huis door het kind voor zijn 40e. Zij vragen of het mogelijk is een dergelijke vrijstelling in de wet op te nemen. Het budgettaire effect van verhoging van de eenmalige vrijstelling schenkingsrecht bestaat uit twee elementen namelijk (1) een directe derving schenkingsrecht en (2) een op termijn te verwachten derving successierecht. Omdat in betrekkelijk weinig gevallen meer wordt geschonken dan het vrijstellingsbedrag, is de directe derving schenkingsrecht relatief gering. De op termijn te verwachten derving successierecht ontstaat doordat het bij leven naar een volgende generatie overgehevelde vermogen ten koste gaat van de toekomstige nalatenschappen van de ouders. De met de door de leden van de fractie van het CDA voorgestelde verruiming van de eenmalige vrijstelling gemoeide directe derving aan schenkbelasting kan worden geraamd op ongeveer € 2 miljoen. Op langere termijn zal echter rekening gehouden moeten worden met een derving successiebelasting van naar schatting € 50 miljoen structureel. Het structurele niveau wordt na circa 40 jaar bereikt. Met het oog op de budgettaire effecten op langere termijn ben ik geen voorstander van een verdubbeling van de eenmalige vrijstelling, zoals voorgesteld door de leden van de CDA-fractie.

De leden van de fractie van het CDA vragen of een doorschuiffaciliteit is overwogen in gevallen dat de langstlevende partner de erfbelasting over de erfdelen van de kinderen moet betalen. De leden van de VVD-fractie vragen, mede in relatie tot de aangekondigde wijziging van de waardeeringstabel in het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956, waarom niet is gekozen voor het pas opeisbaar maken van de erfbelasting van de kinderen bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Allereerst merk ik op dat de wijziging van de tabellen in het Uitvoeringsbesluit niet doorgaat. Een maatregel die erop neer komt dat de door de kinderen verschuldigde erfbelasting wordt doorgeschoven tot na of pas opeisbaar wordt bij het overlijden van de langstlevende ouder, zou de eerstkomende periode leiden tot een budgettaire derving van enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Alleen al daarom is een dergelijke maatregel, gelet op de eis van budgettaire neutraliteit, niet overwogen.

De leden van de PvdA-fractie zijn teleurgesteld in de argumentatie in de memorie van toelichting om geen derde progressie in te voeren en vragen een uitgebreidere onderbouwing. Zij vragen daarbij naar zowel economische als juridische gronden. Bovendien vragen zij hoe de regering aankijkt tegen een derde progressie als in de Spaanse Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones waarbij ook het vermogen van de verkrijger vóór de verkrijging bepaalt hoe hoog de belasting is.

De vraag naar de juridische gronden lees ik als een vraag naar de rechtsgrond die ten grondslag ligt aan de heffing van de schenk- en erfbelasting en de vraag naar de economische gronden als vraag naar de rechtvaardiging van de hoogte van tarieven.

Wat de rechtsgrond betreft is vooral de gedachte doorslaggevend dat het gerechtvaardigd is belasting te heffen over vermogen dat iemand zomaar, zonder het leveren van inspanning is toegevallen. Daarin kunnen zowel de vermeerdering van draagkracht als de bevoorrechte verkrijging als rechtvaardigingsgronden worden onderscheiden.

Een andere rechtsgrondslag kan worden gevonden in het idee dat ook wel als sluisgedachte wordt aangeduid. Daarbij wordt een verband gelegd tussen een vermogenstoename krachtens erfrecht en een vermogensaanwas uit inkomen. De sluisgedachte houdt in dat de vermogensaanwas hetzij de sluis van de inkomstenbelasting passeert, hetzij de sluis van het successierecht.

Het vinden van dragende rechtsgronden in de draagkracht en de bevoorrechte verkrijgingsgedachte leidt vervolgens tot de tariefopbouw met een eerste en tweede progressie.

De eerste progressie kan beredeneerd worden vanuit de bevoorrechte verkrijgingsgedachte en bestaat uit een toenemend tarief bij afnemende verwantschap, waarbij ook de aloude gedachte van familiebezit in teruggevonden kan worden. De tweede progressie berust op het draagkrachtbeginsel en houdt in dat het tarief hoger wordt naarmate de verkrijging in omvang toeneemt.

Invoering van een derde progressie is bij aanpassingen van de successiewet in het verleden (1911, 1912, 1926, 1948, 1980) een aantal malen ter sprake gekomen, maar die gedachte is steeds verworpen. Daarbij werden onder meer de volgende argumenten aangevoerd: Aan de tariefstructuur van de successiewet liggen twee beginselen ten grondslag namelijk draagkracht en die van de bevoorrechte verkrijging. Uit de weging van die twee beginselen vloeit de tweevoudige progressie voort. Voor een derde progressie, de leden van de fracties van de PvdA en de SP vragen hier expliciet naar, is daarin verder geen plaats.

Een derde progressie betekent dat het tarief mede afhankelijk is van het inkomen of de vermogenspositie van de verkrijger. Een dergelijk verband tussen de verschillende belastingen onderling kennen we niet meer in het Nederlandse belastingstelsel. In het verleden heeft er wel een koppeling bestaan tussen inkomen en vermogensbelasting, maar die is onder meer vanwege de mogelijkheden tot belastingontwijking – ook wel belasting-arbitrage genoemd – afgeschaft (door de vermogensbelasting af te schaffen). Ook bij de huidige inkomstenbelasting volgens box 1 speelt het vermogen dat de belastingplichtige heeft geen rol. Als contra-argumenten om dat vermogen bij de heffing van erfbelasting wel een rol te laten spelen kunnen onder meer de volgende bezwaren worden aangevoerd. In de eerste plaats dat het leidt tot ongerechtvaardigde discriminatie omdat gelijke gevallen ongelijk behandeld worden: het ene kind wordt bij eenzelfde verkrijging zwaarder belast dan zijn broer of zuster, alleen omdat hij al eigendom heeft. Een tweede bezwaar is dat een derde progressie hoort bij doorvoering van het draagkrachtbeginsel. Dat beginsel is in Nederland al verwerkt in de tweede progressie. Als derde zou kunnen worden genoemd dat het een straf op sparen zou zijn. Al deze bezwaren tezamen, zo wil ik stellen, zijn voldoende om geen derde progressie te willen.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de PvdA-fractie hoe de regering aankijkt tegen de drie progressies die de Spaanse Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones kent, merk ik op dat voor zover ik deze belasting doorzie de daarin opgenomen drie progressies niet goed vergelijkbaar zijn met het Nederlandse tariefgebouw.

In Spanje geldt één schijventarief dat oploopt met de grootte van de verkrijging. Maar voordat dit tarief wordt toegepast, wordt bij bepaalde familierelaties eerst de waarde van de verkrijging met een percentage verminderd. Ook gelden vrijstellingen waarvan de grootte afhankelijk is van verwantschap of bijvoorbeeld mindervaliditeit. Weduwes en weduwnaren mogen een percentage van de kadastrale waarde van de eigen woning van hun verkrijging aftrekken. Na toepassing van het schijventarief wordt op het aldus berekende bedrag een vermenigvuldigingsfactor toegepast, afhankelijk van zowel de verwantschap als het eigen vermogen van de verkrijger. Vanaf 2001 zijn de autonome delen van Spanje bovendien bevoegd om in afwijking van de landelijke belasting aanvullende vrijstellingen te verlenen, bijvoorbeeld de eigen woning of voetvrijstellingen en een eigen tarief te hanteren. De vermenigvuldigingsfactor die op het tarief wordt toegepast, loopt uiteen vanaf één (voor echtgenoot en kinderen) tot en met 2,4 (voor ver- en nietverwanten). Het tarief kan dan bij een eigen vermogen van meer dan € 4 miljoen oplopen tot $2,4 \times 34\% = 81,6\%$. Dit percentage past naar mijn mening niet meer in deze tijd. Daar komt bij dat de Spaanse systematiek in vergelijking met de Nederlandse systematiek als aanmerkelijk complex kan worden aangemerkt. In Nederland kennen het huidige successierecht en schenkings-

recht twee duidelijke progressies, in het tarief naar mate de grootte van de verkrijging toeneemt en voorts in de tariefgroepen naarmate de verwantschap verder verwijderd is. Beide aspecten wegen zwaar, zoals ook al blijkt uit het verschil tussen minimumtarief en maximumtarief (5%–68%). Ook in het nieuwe tariefvoorstel, hoewel sterk vereenvoudigd, zijn beide elementen van de progressie nog goed herkenbaar.

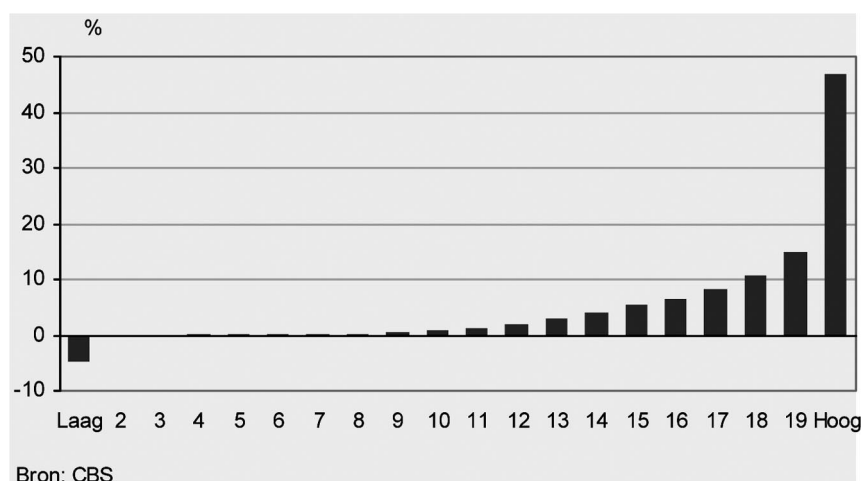
Een derde progressie die aansluit bij het box 3 vermogen zou slechts een zeer ruwe benadering in zich hebben omdat niet alle vermogensbestanddelen in box 3 voor de inkomensheffing aangegeven (behoeven te) worden. Met name het eigen woningbezit, ondernemingsvermogen en aandelen in aanmerkelijkbelangpakketten betreffen substantieel vermogen, waarvan de opbrengsten in box-1 en box-2 worden aangegeven. Ook maatschappelijke beleggingen blijven buiten box 3. Feitelijk zou hoofdzakelijk particulier bezit doorwerken in de derde progressie, wat discrimina-toir uitwerkt. Dit wordt niet beoogd en is ongewenst.

Handhaving van deze maatregel zou door de voornoemde aspecten een onevenredig groot beslag leggen op de Belastingdienst, zowel in tijd, in de vorm van hoge personeelslasten, als in te maken kosten voor de ondersteunende systemen. De benodigde complexe automatiseringssystemen zouden de beoogde complexiteitsreductie voor de Belastingdienst belemmeren.

Zou onverhoopt worden gekozen voor een systeem waarbij de heffing van erfbelasting tevens afhankelijk is van het box 3 of box 2 vermogen van de verkrijger, dan zal de verkrijger zelf opgaaf moeten doen van zijn box 3 en/of box 2 vermogen, terwijl de Belastingdienst deze gegevens zal moeten controleren. Een dergelijke systeemwijziging verhoogt de administratieve lasten van burgers en de uitvoeringslasten van de Belastingdienst. Ook om die reden ben ik geen voorstander van invoering van een derde progressie in de schenk- en erfbelasting, zoals voorgesteld door de leden van de fractie van de PvdA.

Het antwoord op de vraag van de leden van de PvdA-fractie of de vermogensverdeling van Nederlandse huishoudens grafisch kan worden weergegeven, waarbij de huishoudens per 1 of 5 procentsgroep worden onderscheiden, is opgenomen in figuur 1 hieronder. Zoals blijkt uit deze figuur bezit de hoogste 5%-groep van de huishoudens 47% van het vermogen.

Figuur 1: Vermogensverdeling huishoudens in 5%-groepen (2006)



De leden van de fractie van de PvdA hebben verder een aantal vragen over de huidige schenk- en erfbelasting. Zij vragen welk deel van de totale opbrengst van € 1,9 miljard van particulieren komt en welk deel daarvan successierecht respectievelijk schenkingsrecht betreft. Naar schatting 97% van de totale opbrengst is afkomstig van particulieren. Daarvan heeft naar schatting 87% betrekking op successierecht en 13% op schenkingsrecht.¹ Ook vragen deze leden naar de totale belastinggrondslag inclusief vrijstellingen en de totale belastinggrondslag exclusief vrijstellingen. De voor 2009 geraamde grondslag na aftrek van vrijstellingen bedraagt voor het successierecht ongeveer € 8 miljard en voor het schenkingsrecht ongeveer € 2,5 miljard. De grondslag voor aftrek van vrijstellingen kan niet uit databestanden successie- en schenkingsrecht worden afgeleid, omdat nalatenschappen en schenkingen die beneden de vrijstellingen blijven voor een groot deel buiten het aangifteproces blijven. Het CBS schat het nagelaten privé-vermogen inclusief het vermogen van overledenen die buiten het successieaangifteproces blijven op € 10 miljard.² Het aandeel van huizen in deze grondslag – de leden van de PvdA-fractie vragen hiernaar – bedraagt volgens het CBS 48%.³ Het deel van de opbrengst dat betrekking heeft op het 68%-tarief, dit eveneens in antwoord op een vraag van deze leden, is 2,5 à 3%.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het Motivaction onderzoek uit 2003 naar de Kamer kan worden gestuurd. Het desbetreffende onderzoeksrapport is als bijlage gevoegd bij deze nota naar aanleiding van het verslag.⁴

De leden van de PvdA-fractie vragen of de regering voor een aantal in hoogte oplopende erfenissen en schenkingen inzichtelijk kan maken hoe hoog de belasting is tegen de huidige en de nieuwe tarieven. Daarbij geven zij aan dat met name de overgang van de waarderingstabel van het huidige Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 naar de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 lijkt te gaan leiden tot een hogere belastingheffing dan nu het geval is. Zoals elders opgemerkt in deze nota, ben ik niet langer voornemens de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 aan te passen. Van het door de leden van de PvdA-fractie aangehaalde effect dat de aanpassing van de waarderingstabel een hogere belastingdruk tot gevolg kan hebben zal dus geen sprake meer zijn.

Om het verschil in belastingdruk van een aantal in hoogte oplopende erfenissen in de huidige en de voorgestelde tariefstructuur inzichtelijk te maken, wordt in onderstaande tabel uitgegaan van de (standaard)situatie van twee kinderen en een langstlevende echtgenote van 74 jaar. Er is geen testament, zodat het wettelijk erfrecht volledig van toepassing is. Ook hebben de erfgenamen geen afspraak gemaakt over rentevergoeding op de onderbedelingsvorderingen. Volgens de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 worden de onderbedelingsvorderingen van de kinderen in dit geval gewaardeerd op 58% van de nominale waarde. Aangezien niet langer wordt voorgesteld de waarderingssystematiek van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 te wijzigen, is de waardering van onderbedelingsvorderingen in het huidige en in het voorgestelde stelsel in beginsel identiek. Als gevolg daarvan kan dus geen verschil in belastingheffing ontstaan. Om deze reden zijn hieronder geen andere situaties doorgerekend waarbij de langstlevende partner een andere leeftijd en/of een ander geslacht heeft.

¹ Het recht van overgang, met jaarlijkse een opbrengst van ongeveer € 6 miljoen, is in dit opzicht verwaarloosbaar.

² Centraal Bureau voor de Statistiek, Overledenen laten 10 miljard euro na, CBS-webmagazine 6 oktober 2008.

³ Zie eveneens het CBS-webmagazine van 6 oktober 2008.

⁴ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

Tabel 1: Vergelijking druk erfbelasting huidige en nieuwe tariefstructuur

nalatenschap	belasting huidige tariefstructuur			belasting voorgestelde tariefstructuur			verschil
	partner	kinderen	totaal	partner	kinderen	totaal	
60 000	0	126	126	0	0	0	- 126
120 000	0	1 286	1 286	0	840	840	- 446
240 000	0	6 126	6 126	0	5 480	5 480	- 646
480 000	0	17 368	17 368	0	14 760	14 760	- 2 608
960 000	4 243	45 492	49 735	0	41 640	41 640	- 8 095
1 920 000	121 275	116 588	237 863	103 020	115 880	218 900	- 18 963

Uit tabel 1 blijkt dat de druk van de erfbelasting voor zowel kleine als grote nalatenschappen in de voorgestelde tariefstructuur steeds lager uitvalt.

Om het verschil in belastingdruk van een aantal in hoogte oplopende schenkingen in de huidige en in de voorgestelde tariefstructuur inzichtelijk te maken wordt in onderstaande tabel uitgegaan van de (standaard)-situatie van schenking van een bedrag van een ouder aan een kind. Hierbij is zowel de situatie met jaarlijkse als de situatie met eenmalige vrijstelling opgenomen.

Tabel 2: Vergelijking druk schenkbelasting huidige en nieuwe tariefstructuur

schenking	belasting huidige tariefstructuur		belasting voorgestelde tariefstructuur		verschil bij jaarlijkse vrijstelling	verschil bij eenmalige vrijstelling
	kind met jaarlijkse vrijstelling	kind met eenmalige vrijstelling	kind met jaarlijkse vrijstelling	kind met eenmalige vrijstelling		
5 000	22	0	0	0	- 22	0
10 000	272	0	500	0	228	0
25 000	1 022	112	2 000	100	978	- 12
50 000	2 952	1 496	5 000	2 600	2 048	1 104
100 000	9 080	6 764	9 500	7 600	420	836
500 000	86 870	82 683	86 500	82 700	- 370	17

Schenkingen aan kinderen tot ongeveer € 5000 (jaarlijkse vrijstelling) respectievelijk € 25 000 (eenmalige vrijstelling) worden in de voorgestelde tariefstructuur gelijk of lager belast dan in de huidige tariefstructuur. Op het grootste deel van het traject € 5000–€ 488 000 (jaarlijkse vrijstelling) respectievelijk € 25 000–€ 501 000 (eenmalige vrijstelling) worden schenkingen aan kinderen in de nieuwe tariefstructuur zwaarder belast dan in de huidige tariefstructuur.¹ Daarboven is de nieuwe tariefstructuur steeds gunstiger dan de huidige tariefstructuur.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het waar is dat thans voor ouders in het successierecht een vrijstelling van € 45 513 geldt en dat dit in het onderhavige wetsvoorstel wordt teruggebracht tot het vrijstellingsbedrag voor overige verkrijgers van € 2000 met een tarief van 30 en 40 procent. Zij vragen of het wenselijk is dat ouders worden ingedeeld in de categorie «overige verkrijgers». De leden van de VVD-fractie merken op met verbazing kennis te hebben genomen van de behandeling van ouders en grootouders alsof zij willekeurige derden zijn. Dit gaat naar hun oordeel voorbij aan de bijzondere relatie tussen ouders/grootouders en kinderen/kleinkinderen. Zij pleiten voor erkenning daarvan ook in de opgaande lijn. De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen meer in algemene zin waarom de regering er in dit wetsvoorstel voor gekozen heeft de opgaande lijn zwaarder te belasten dan thans het geval is. Ook de leden van de fractie van het CDA stellen vast dat voor ouders een beperkte vrijstelling geldt. Zij vragen of dit tot gevolg kan hebben dat ouders zullen worden belast voor de erfenis van hun minderjarige

¹ Op het traject € 109 000–€ 151 000 (jaarlijkse vrijstelling) respectievelijk € 125 000–€ 171 000 (eenmalige vrijstelling) is de belastingdruk van de nieuwe tariefstructuur evenwel lager dan de huidige tariefstructuur, zie ook de figuren 8 en 9 van bijlage 1.

kinderen en of de regering bereid is dit te corrigeren indien dit inderdaad het geval is.

De constatering dat de opgaande lijn (ouders en grootouders) in de voorgestelde tariefstructuur zwaarder wordt belast dan in de huidige tariefstructuur is juist. Ouders en grootouders worden thans ingedeeld in tariefgroep 2 met een tarieflijn van 26–30–35–39–44–48–53%. Voor ouders geldt daarbij in het successierecht een voetvrijstelling van € 45 513 en voor grootouders een drempelvrijstelling van € 10 323. In het thans voorliggende voorstel worden ouders en grootouders ingedeeld in de nieuwe tariefgroep 2 met een tarieflijn van 30–40% en een voetvrijstelling van € 2000. De dragende beweegreden voor deze keuze is de wens om te komen tot een aanmerkelijke vereenvoudiging van de tarief- en vrijstellingenstructuur. Tevens spelen budgettaire argumenten een rol. Een aanvullend argument ligt in de aan de verhoogde vrijstellingen ten grondslag liggende verzorgingsgedachte die in mindere mate een rol speelt in de opgaande lijn. Onder omstandigheden, namelijk in die gevallen waarin de erfenis het bedrag van € 2000 te boven gaat, kunnen, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van het CDA, ouders worden belast over de nalatenschap van een vooroverleden minderjarig kind. In het huidige stelsel is dat overigens ook al het geval, zij het dat de van het minderjarige kind verkregen erfenis het bedrag van € 45 513 te boven moet gaan.

De leden van de fractie van de SP vragen met hoeveel de inkomsten omhoog gaan wanneer de voorgestelde tarieven vanaf € 125 000 voor kinderen met 10%-punt en voor kleinkinderen en overige verkrijgers met 5%-punt omhoog gaan. Tevens vragen zij met hoeveel euro de vrijstellingen voor de erfbelasting voor kinderen en kleinkinderen met dit bedrag kunnen worden verhoogd, zodat het budgettair neutraal blijft, en wat het omslagpunt hiervan is. Voorts vragen deze leden de regering om een tabel met budgettaire gevolgen van verschillende verhogingen van de grens met de tweede schijf van € 125 000.

De door de leden van de SP-fractie voorgestelde tariefstructuur komt neer op een systeem met vier tariefgroepen met twee tariefschijven, waarbij de schijfpercentages voor partners, kinderen, kleinkinderen en overige verkrijgers respectievelijk 10–20, 10–30, 18–41 en 30–45 bedragen. Een dergelijke tariefstructuur leidt ten opzichte van de in dit wetsvoorstel voorgestelde tariefstructuur tot een budgettaire meeropbrengst van € 258 miljoen, waarvan € 221 miljoen erfbelasting en € 37 miljoen schenkbelasting. Zou dit bedrag, zoals de leden van de SP-fractie vragen, budgettair neutraal worden versleuteld in een verhoging van de vrijstelling in de erfbelasting voor kinderen en kleinkinderen, dan kan het desbetreffende vrijstellingsbedrag van € 19 000 met € 41 000 worden verhoogd tot € 60 000. Hier ligt ook het omslagpunt: bij een hoger vrijstellingsbedrag resulteert de tariefvariant in een budgettaire derving.

Voor het antwoord op hun vraag naar de budgettaire effecten van verschillende verhogingen van de schijfgrens van € 125 000 verwijs ik naar tabel 3 hieronder. Voor de goede orde merk ik op dat deze schijfverlengingen zijn berekend op basis van de in het wetsvoorstel voorgestelde tarieven en vrijstellingen.

Tabel 3: Budgettaire derving verhoging schijfgrens van € 125 000

Verhoging schijfgrens met	Niveau aangepaste schijfgrens	Derving x € miljoen
10 000	135 000	15
25 000	150 000	35
50 000	175 000	62
100 000	225 000	103
150 000	275 000	132
200 000	325 000	154

Tevens stellen de leden van de SP-fractie diverse vragen over de zogenoemde derde progressie. Voor de beantwoording hiervan verwijs ik naar de antwoorden op vergelijkbare vragen van de leden van de fractie van de PvdA elders in deze nota.

De leden van de fractie van de SP vragen of een nadere onderbouwing kan worden gegeven voor het laten vervallen van de vrijstelling voor gehandicapte kinderen. Zoals deze leden reeds veronderstellen is de wens om tot een aanmerkelijke vereenvoudiging van de tarief- en vrijstellingenstructuur te komen de belangrijkste reden voor deze wijziging.

De leden van de fractie van de VVD hebben een aantal vragen gesteld die de onderbouwing van het wetsvoorstel en de voorgestelde tariefstructuur van de heffing van schenk- en erfbelasting raken. Zij zouden het op prijs stellen als nader wordt ingegaan op deze principiële vragen. Allereerst merk ik op dat deze vragen ervan uit lijken te gaan dat de positie van de schenker of erflater centraal staat bij de heffing van schenk- en erfbelasting. Bij de vraag of het moreel wel verantwoord is de fiscus langs te sturen bij mensen die een spaarzaam leven geleid hebben, lijkt de heffing van erfbelasting gerelateerd te worden aan de omvang van de boedel en niet aan de positie van de verkrijger. Hetzelfde kan opgemerkt worden ter zake van de vraag of het wel eerlijk is om de nalatenschap van alleenstaanden zwaarder te belasten dan datgene wat er in een partnerrelatie wordt nagelaten. Zoals hiervoor in de paragraaf Inleiding naar voren is gekomen, heeft de erfbelasting niet het karakter van een boedelbelasting maar staat juist de draagkrachtvermeerdering bij de verkrijger centraal in de rechtvaardigingsgrond. Het gaat niet om het heffen van belasting over vermogen dat iemand nalaat, maar om het belasten van vermogen dat iemand zonder het leveren van inspanning toevalt. Hoe het vermogen door de erflater is opgebouwd, en hoe vaak dat vermogen bij die persoon al in de heffing van belasting is betrokken, is vanuit de verkrijger bezien niet relevant: voor hem is het de eerste keer. Ik acht het legitiem belasting te heffen over dergelijke inkomsten. Ik zie daarbij ook niet in hoe het antwoord op de vraag of de erflater om in zijn onderhoud te voorzien gespaard heeft, dan wel zijn geld besteed heeft aan bijvoorbeeld de aankoop van een pensioen of lijfrentepolis, van invloed kan zijn op de heffing van belasting over de verkrijging door zijn erfgenaam. Ook internationaal gezien is de invalshoek van een verkrijgersbelasting bij de heffing bij verkrijgingen krachtens erfrecht bepaald niet ongebruikelijk. Naast de vragen die uitgaan van het principe van de erfbelasting als een boedelbelasting, stellen de leden van de VVD-fractie ook de vraag of bij het in stand houden van de partnervrijstelling rekening is gehouden met de ontwikkelingen in de maatschappij, zoals sterk gewijzigde continuïteitsomstandigheden in partnerrelaties en de verzorgingsfunctie van het erfrecht tegen de achtergrond van de naoorlogse ontwikkelingen op het terrein van de sociale zekerheid en het in steeds grotere getale economisch zelfstandig worden van beide partners. Ook vragen zij of het ten principale wel rechtvaardig is om datgene wat partners van elkaar erven, te belasten.

Deze vragen beantwoord ik als volgt. Zoals gezegd is de rechtvaardiging van de heffing van schenk- en erfbelasting gelegen in de draagkrachtvermeerdering van de verkrijgers. Er bestaan echter redenen om een deel van die verkrijging niet te belasten omdat de verkrijging bijvoorbeeld de weerslag is van een uit familieverhoudingen voortkomende verwachting enerzijds en een verplichting tot voorziening in levensonderhoud (zorgplicht) zoals bij partners gewoon is, anderzijds. Dat partners in het huidige maatschappelijke tijdsgewricht wellicht vaker en korter durende relaties aangaan en ook economisch gezien onafhankelijker van hun partner zijn dan dat dit in de vorige eeuw het geval was, doet daar naar mijn mening niet aan af.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een nadere motivering van de nieuwe tariefpercentages en vrijstellingsbedragen. Hoewel zij positief staan tegenover de behandeling van kleinkinderen in het wetsvoorstel, menen zij dat de hogere vrijstelling voor kleinkinderen onvoldoende motivering vormt voor de verhoging van de tariefopslag van 60% naar 80%. In reactie hierop kan ik het volgende antwoorden. In het aanvankelijke ontwerp van de nieuwe tariefstructuur werd uitgegaan van twee tariefgroepen met elk twee schijven, waarbij de schijfpercentages van tariefgroep 1 10 en 20 procent en die van tariefgroep 2 20 en 40 procent bedroegen. De partner en de kinderen werden hierbij ingedeeld in tariefgroep 1 en alle overige verkrijgers, inclusief kleinkinderen, in tariefgroep 2. Toen gaandeweg duidelijk werd dat een zodanige tariefstructuur niet budgettair neutraal gefinancierd zou kunnen worden, is nadien besloten het percentage van schijf 1 van tariefgroep 2 te verhogen tot 30%. Dit betreft de uiteindelijke tariefstructuur en tariefgroepindeling zoals opgenomen in mijn brief van 24 oktober 2008. Met name door het aanvangstarief van 30% in tariefgroep 2 werd de belastingdruk van kleinkinderen ten opzichte van het huidige stelsel flink hoger. Om tegemoet te komen aan het breed uitgesproken gevoelen dat de positie van kleinkinderen op deze manier onvoldoende evenwichtig geregeld was, is in het onderhavige wetsvoorstel besloten voor kleinkinderen een systematiek te kiezen die vergelijkbaar is met de huidige systematiek, dat wil zeggen indeling in tariefgroep 1 met een tariefopslag en een vrijstellingsbedrag dat gelijk is aan dat van kinderen. Tegelijkertijd moet echter gewaarborgd zijn dat rechtstreekse vererving naar een kleinkind (generation skipping) in de nieuwe tariefstructuur niet voordeliger uitpakt dan tweemaal een gebruikelijke vererving van ouder naar kind. Om deze reden is de tariefopslag in dit wetsvoorstel bepaald op 80 procent, in plaats van de 60 procent van het huidige stelsel.

Op hun vraag waarom de vrijstelling van kleinkinderen in de erfbelasting gelijk is aan die van kinderen maar in de schenkbelasting niet kan ik de leden van de VVD-fractie antwoorden dat ook in de vrijstellingen-systematiek van het huidige schenkingsrecht voor kleinkinderen het vrijstellingsbedrag voor overige verkrijgers van toepassing is en niet de vrijstellingsbedragen voor kinderen. Niet beoogd is wijziging aan te brengen in deze systematiek.

Met hun vraag of het niet in strijd is met de verzorgingsplicht van een ouder aan een minderjarig kind om jonge kinderen er in het kabinetsvoorstel op achteruit te laten gaan hebben de leden van de VVD-fractie naar ik aanneem het vervallen van de hogere vrijstellingsbedragen voor kinderen jonger dan 23 jaar op het oog. Evenals ik aan de leden van de SP-fractie op hun vergelijkbare vraag met betrekking tot het laten vervallen van de hogere vrijstelling voor gehandicapte kinderen heb geantwoord, is de wens om tot een aanmerkelijke vereenvoudiging van de tarief- en vrijstellingenstructuur te komen de belangrijkste reden voor deze wijziging.

De leden van de fractie van de VVD vragen of één tariefgroep voor alle overige verkrijgers, behalve voor de partner is overwogen. De mogelijkheid van één tariefgroep voor alle verkrijgers is in de ontwerpfase van de nieuwe tariefstructuur aan de orde geweest. Binnen de randvoorwaarden van budgettaire neutraliteit en het uitgangspunt dat kinderen in de voorgestelde erfbelasting niet zwaarder belast worden dan thans het geval is, bleek dit echter niet haalbaar.

De leden van de VVD-fractie vragen of er nog andere dan budgettaire motieven zijn om niet te kiezen voor een algehele vrijstelling van erfbelasting voor de partner. Zij merken daarbij op dat de «buitenkans»-redenering niet of nauwelijks een rol speelt, dat het om een relatief gering aantal aanslagen gaat en dat er in het wetsvoorstel voorzien moet worden

in een ingewikkelde imputatieregeling voor het pensioen. Om met het laatste onderdeel te beginnen: de imputatieregeling voor pensioenen is niet nieuw, maar is vanouds opgenomen in de Successiewet 1956 en ingevoerd om de ongelijkheid op te heffen die er anders zou ontstaan tussen mensen die een vermogen bijeen hebben gespaard voor hun oude dag en mensen die op andere wijze een oudedagsvoorziening hebben opgebouwd voor zichzelf en hun partner, bijvoorbeeld via een pensioenregeling. Zowel de hoge vrijstelling van een deel van de verkrijging als de vrijstelling van de pensioenuitkering berusten op de verzorgingsgedachte. Om cumulatie van faciliteiten te voorkomen wordt de gekapitaliseerde waarde van het pensioen in mindering gebracht op de vrijstelling. Opgemerkt wordt dat hierbij alleen de helft van de waarde van het verkregen pensioenrecht in mindering wordt gebracht op de vrijstelling, omdat de opbouw van het recht immers eveneens voor de helft aan de verkrijgende partner kan worden toegerekend. Overigens blijft ook na de imputatie altijd nog een aanzienlijke vrijstelling over. Wat een algehele vrijstelling voor echtgenoten en partners betreft breng ik u in herinnering dat het voorstel in het Belastingplan 2002, deel IV, tot invoering van zo'n vrijstelling bij de Kamer met zodanige gemengde gevoelens werd ontvangen, dat de toenmalige bewindspersoon zich gedwongen voelde dat voorstel terug te nemen en in plaats daarvan de bestaande vrijstelling te verhogen. Ook het budgettaire element – een volledige vrijstelling zou ruim € 50 miljoen extra kosten – en het beperkte aantal belastingplichtige partners (500) heeft een belangrijke rol gespeeld bij de keuze voor het handhaven van de voetvrijstelling en het niet invoeren van een algemene vrijstelling.

De leden van de VVD-fractie constateren dat schenkingen voor de relatief kleinere vermogens zwaarder worden belast als gevolg van verhoging van het laagste tarief van 5% naar 10%. Zij vragen hoe dit te rijmen is met de uitspraak van de verantwoordelijke staatssecretaris dat de nieuwe wet voor tariefverlaging zorgt voor de gewone man. Ook de leden van de fractie van de SGP constateren een verhoging van de belastingdruk van relatief lage verkrijgingen, die niet altijd geneutraliseerd wordt door de voorgestelde wijzigingen in de vrijstelling. Zij vragen hoe deze maatregel uitwerkt voor het draagkrachtbeginsel.

Allereerst merk ik op dat in het onderhavige wetsvoorstel schenkingen aan kinderen jaarlijks zijn vrijgesteld tot een bedrag van € 5000 en eenmalig, indien sprake is van schenking aan een kind tussen de 18 en 35 jaar, tot een bedrag van € 24 000. Deze bedragen zijn hoger dan de huidige vrijstellingsbedragen voor kinderen in de schenkbelasting. Gegeven de omvang van deze vrijstellingen zal de gewone man – dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van de VVD – naar mijn oordeel niet snel met schenkbelasting te maken krijgen. Dat neemt niet weg dat, zoals ook al aan de leden van de fractie van de PvdA is geantwoord, het grootste deel van de verkrijgingen op het traject € 5000–€ 488 000 (jaarlijkse vrijstelling) respectievelijk € 25 000–€ 501 000 (eenmalige vrijstelling) onder de voorgestelde tariefstructuur zwaarder wordt belast dan onder de huidige tariefstructuur. Op de vraag hoe dit uitwerkt voor het draagkrachtbeginsel kan aan de leden van de fractie van de SGP geantwoord worden dat daarvoor de schenkbelasting in samenhang met de erfbelasting moet worden gezien. Een deel van belastingdrukverlaging voor kinderen in de erfbelasting wordt gefinancierd door belastingdrukverhoging in de schenkbelasting. Over het geheel gezien gaan kinderen er dan ook ten opzichte van de huidige tariefstructuur op vooruit.

De leden van de fracties van het CDA en van de VVD hebben vragen gesteld met betrekking tot de voorgestelde maatregel waarbij schenkingen onder opschortende voorwaarde voor de toepassing van de

Successiewet 1956 geacht worden tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. De leden van de fractie van het CDA vragen in dit verband in te gaan op een voorbeeld betreffende een tweetraps-schenking in het artikel van Prof. dr. F. Sonneveldt en mw. mr. drs. B.B.A. de Kroon L.L.M, «Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956», WFR 2009/731.

Een belangrijk punt dat in de vragen van de genoemde leden en ook in het artikel in het WFR naar voren komt is hoe moet worden omgegaan met schenkingen die pas tot stand komen na het overlijden van de schenker. Deze vraag speelt niet alleen in het kader van de voorgestelde maatregel met betrekking tot schenkingen onder opschortende voorwaarde. Ook nu al kan een schenking na het overlijden van een schenker tot stand komen indien bijvoorbeeld het aanbod om een schenking te doen pas na het overlijden van de schenker wordt aanvaard. De huidige Successiewet 1956 bevat geen regeling voor deze gevallen, zoals ook wordt opgemerkt in het artikel in WFR 2009/731. Ook het voorliggende wetsvoorstel voorziet tot nu toe niet in een opvulling van deze lacune. Om hier een voorziening voor te treffen kan aansluiting worden gezocht bij de regeling die geldt voor schenkingen die zijn gedaan kort voor het overlijden van de schenker (artikel 12 van de Successiewet 1956). Schenkingen die door de erflater binnen 180 dagen voor diens overlijden zijn gedaan, worden op grond van die bepaling in de heffing van erfbelasting betrokken waarbij eventueel betaalde schenkbelasting of overdrachtsbelasting op de verschuldigde erfbelasting in mindering wordt gebracht. Het zou echter merkwaardig zijn als schenkingen die kort vóór het overlijden zijn gedaan in de heffing van erfbelasting worden betrokken maar schenkingen die ná het overlijden tot stand komen belast worden met schenkbelasting. Bij nota van wijziging stel ik daarom voor om artikel 12 van de Successiewet 1956 zo aan te passen dat alles wat wordt verkregen door een schenking die na het overlijden van de erflater tot stand komt, geacht wordt krachtens erfrecht te zijn verkregen. De heffing van schenkbelasting is bij deze schenkingen dan niet meer aan de orde. Voor de vraag of Nederlandse erfbelasting verschuldigd is, is dan bepalend of de schenker ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, of, op grond van de tien jaren termijn, geacht werd daar te wonen. Met deze wijziging zijn de onduidelijkheden opgelost waar de leden van de genoemde fracties op wijzen. Als de schenker op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat nog in leven is, wordt schenkbelasting geheven als de schenker op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat, in Nederland woont, of op grond van de tien-jarenregeling geacht wordt daar te wonen. Als de schenker op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat, is overleden, wordt erfbelasting geheven als de schenker op het tijdstip van overlijden in Nederland woonde of geacht werd daar te wonen. Als, in het voorbeeld van de tweetraps-schenking waar de leden van de CDA-fractie naar verwijzen, na het overlijden van de schenker nog een kleinkind wordt geboren, wordt de verkrijging door het kleinkind afgewikkeld volgens de gewone regels die gelden voor de verkrijging krachtens erfrecht door de vervulling van een voorwaarde.

Voor overgangsrecht waar de leden van de VVD-fractie naar vragen, is geen aanleiding. Voor voorwaardelijke schenkingen waarvan de voorwaarde nog niet is vervuld komt er weliswaar een verandering in het moment waarop de schenking geacht wordt tot stand te komen, maar die verandering leidt op zich niet tot een hogere of een dubbele heffing. De leden van de CDA-fractie vragen of de voorgestelde maatregelen kunnen leiden tot dubbele belastingheffing. Hierover kan ik opmerken dat door de nieuw voorgestelde maatregelen voor de opvulling van de gesignaleerde lacune de gevallen waarin dubbele belasting wordt geheven, kunnen veranderen ten opzichte van de huidige regelgeving. In het voorbeeld van een Nederlander die een schenking onder opschortende voorwaarde doet binnen 10 jaar nadat hij Nederland heeft verlaten, zal Neder-

land onder de huidige regelgeving altijd schenkingsrecht heffen, ongeacht wanneer de voorwaarde in vervulling gaat. Onder de nieuw voorgestelde maatregel wordt in het gegeven voorbeeld geen schenkbelasting geheven maar erfbelasting, als de schenking tot stand komt na het overlijden, binnen de tienjaarstermijn, van de schenker en bijvoorbeeld de voorwaarde na het verstrijken van de tien jaren in vervulling gaat.

Als in een ander land voor de fiscaliteit een schenking onder opschortende voorwaarde niet bij de vervulling van de voorwaarde tot stand komt maar bij aanvaarding van het aanbod als gevolg van aansluiting bij het civiele recht, kan dat andere land al heffen op het moment van de schenking (na aanvaarding) en dus de schenking in de schenkingsbelasting betrekken, terwijl Nederland op grond van de nieuw voorgestelde maatregel later, bij overlijden vóór de vervulling van de voorwaarde, erfbelasting heft. In een dergelijk geval zal eventueel geheven buitenlandse schenkingsbelasting voor (feitelijke of fictieve) inwoners van Nederland op grond van het huidige Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: het Besluit 2001) niet verrekend kunnen worden, zodat dubbele heffing zal kunnen optreden. Daarom zal worden bezien of en in hoeverre het nodig is om het Besluit 2001 en het Nederlandse verdragsbeleid aan te passen.

De leden van de fractie van GroenLinks stellen voor om erfrechtelijke verkrijgingen door kleinkinderen hetzelfde te belasten als verkrijgingen door kinderen. Op deze manier wordt naar het oordeel van deze leden gestimuleerd dat vermogen meer terecht komt bij een generatie die het geld nuttiger aan kan wenden, bijvoorbeeld voor opleiding of een starterswoning, dan de generatie boven hen, die het geld eigenlijk niet nodig heeft en waarvoor een erfenis bijvoorbeeld een prikkel kan vormen om eerder te stoppen met werken. Een spoedige implementatie van een zodanige wetswijziging zou volgens deze leden de economie een broodnodige en kostenneutrale stimulans kunnen geven. Zij vragen waarom de regering niet voor een dergelijke benadering heeft gekozen en of hij bereid is dit wellicht alsnog te doen. De door de leden van de fractie van GroenLinks voorgestelde wijziging behelst een interessante gedachte die nadere bestudering verdient. De belangrijkste onderzoeksvraag hierbij is uiteraard of een dergelijke wijziging inderdaad de door de leden van de fractie van GroenLinks veronderstelde economische effecten heeft. Denkbaar is immers ook dat indien een jongere generatie geld in de schoot geworpen krijgt dit als een rem kan werken op verdere ontwikkeling, omdat de financiële noodzaak daartoe in dat geval minder aanwezig is. Los van dit vraagstuk heeft de regering zich bij het onderhavige wetsvoorstel primair laten leiden door de vraag hoe de verdelingsbeginselen die van oudsher aan de erfbelasting ten grondslag liggen in overeenstemming kunnen worden gebracht met de maatschappelijke opvattingen van deze tijd. De vraag in hoeverre de erfbelasting kan worden ingezet als instrument van economische politiek heeft zich beperkt tot deelgebieden, zoals met name het vraagstuk van de bedrijfsopvolging.

Inzake de gevolgen van de bepaling van rente op onderbedelingsvorderingen die op grond van artikel 4:13, vierde lid BW of krachtens een bevoegdheid in het testament na overlijden plaatsvinden, bestaat thans onduidelijkheid. De leden van de ChristenUnie-fractie wijzen hierop. Ik wil deze onduidelijkheid wegnemen. Dat kan door rentebepalingen die binnen de aangiftetermijn van de erfbelasting plaatsvinden te behandelen alsof deze op overlijdensdatum bestaan en de heffing van erfbelasting beïnvloeden. Dit volgt in hoofdlijn de suggestie van het NOB waar de leden van de CDA-fractie naar verwijzen. De voordelen uit latere rentebepalingen of rentebepalingen waar geen wettelijke of testamentaire basis voor bestaat,

zullen in de schenkbelasting worden betrokken. Bij nota van wijziging is een voorstel met deze strekking ingediend. Tevens vragen de leden van de SGP-fractie of de regering kan reageren op het in het eerder genoemde FBN-artikel opgenomen voorstel voor een gezinsvrijstelling ingeval de wettelijke verdeling wordt toegepast, waardoor wordt bereikt dat bij nalatenschappen tot € 600 000 noch door de echtgenoot noch door de kinderen successierecht is verschuldigd. Een dergelijk voorstel zal tot gevolg hebben dat in het grootste deel van de gevallen over de erfrechtelijke verkrijging van kinderen bij zogenoemde eerste overlijdens in het geheel geen belasting verschuldigd zal zijn. De hiermee gemoeide budgettaire derving belooft naar schatting enkele honderden miljoenen euro's. Anders dan bij de elders in deze nota aan de orde geweest zijnde doorschuiffaciliteit welke door de leden van de CDA-fractie is voorgesteld is in dit geval ook niet sprake van belasting-uitstel, maar van belastingafstel. Gelet op de budgettaire gevolgen is de regering geen voorstander van een dergelijke gezinsfaciliteit.

Bedrijfsopvolgingsregeling

Alvorens ik toekom aan het beantwoorden van de vragen, vind ik het belangrijk om nog een keer aan te geven waarvoor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de schenk- en erfbelasting zijn bedoeld. De bedrijfsopvolgingsregeling beoogt te voorkomen dat de onderneming in gevaar komt als gevolg van het feit dat middelen aan de onderneming onttrokken moeten worden om de schenk- of erfbelasting te kunnen betalen. Hierbij is het ten eerste uitdrukkelijk de bedoeling dat alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd; niet minder, maar ook niet meer. Een reële bedrijfsopvolging is in het wetsvoorstel gedefinieerd als een overdracht van een «onderneming» door een «ondernemer», die de onderneming enige tijd heeft gedreven, aan een bedrijfsopvolger, die de onderneming «als ondernemer voortzet». Hierbij maakt het niet uit of de onderneming rechtstreeks of door middel van bijvoorbeeld een BV wordt gedreven. Verder is het uitdrukkelijk de bedoeling om ook bepaalde gefaseerde bedrijfsopvolgingen te faciliteren. Uit deze visie blijkt dat het niet de bedoeling is om iedere verkrijging van vermogen dat op enigerlei wijze aan ondernemers en ondernemingen ter beschikking is gesteld, te faciliteren. Hoe wenselijk het verschaffen van kapitaal aan ondernemers mogelijk ook is, de faciliteiten zijn daarvoor niet bedoeld; er is nu eenmaal geen sprake van een bedrijfsopvolging. Met deze visie in het achterhoofd heb ik de vragen van de leden met aandacht gelezen en voorts beoordeeld of hun eventuele wensen en op- en aanmerkingen passen binnen de visie.

Graag neem ik de woorden van dank in ontvangst die de leden van de CDA-fractie het kabinet doen toekomen omdat de aanpassingen in de bedrijfsopvolgingsregeling tegemoet komen aan de wensen van de leden van de CDA-fractie. De vraag of de bedrijfsopvolgingsregeling op dit moment voldoende eenvoudig, toegankelijk en evenwichtig is, interpreteer ik zo dat deze leden vragen of bij inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel een dergelijk evenwicht bereikt wordt. Dat is in mijn ogen het geval.

De leden van de CDA-fractie vragen naar het continueren van het beleidsbesluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202. Speciaal vragen deze leden of het mogelijk blijft om na het indienen van de aangifte, maar voor het vaststellen van de aanslag, nog een rechtsgeldig verzoek om toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in te dienen en of het beleid met betrekking tot de verkoop van een onderneming gevolgd door kwijtschelding van de koopsom gecontinueerd wordt. Mochten deze leden in het algemeen hebben willen vragen of het beleid in het besluit gehandhaafd blijft, dan kan ik antwoorden dat ik niet voorne-

mens ben om terug te komen op in het besluit gegeven goedkeurend beleid. Wel zal het besluit worden aangepast, onder andere omdat een deel van de gegeven goedkeuringen en uitleg in het besluit kan vervallen. Een deel van de goedkeuringen en uitleg is namelijk in het wetsvoorstel gecodificeerd. Ook is met het wetsvoorstel de huidige wetgeving zo aangepast dat bepaalde gegeven goedkeuringen en/of uitleg niet meer nodig zijn, zoals de bepalingen omtrent de beleidseis bij holdingstructuren. Voor onderwerpen die zich niet goed lenen voor opname in de wet of het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956, zoals de waardering van het ondernemingsvermogen volgens de zogenoemde DCF-methode, zal het besluit blijven bestaan. Op de specifieke vraag van de leden of het mogelijk blijft om na het indienen van de aangifte, maar voor het vaststellen van de aanslag, nog een rechtsgeldig verzoek om toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in te dienen, antwoord ik bevestigend. Volgens vaste rechtspraak houdt de terminologie «een verzoek bij de aangifte» in, dat het verzoek kan worden ingediend tot het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat, tenzij de wetgever uitdrukkelijk anders aangeeft en dat laatste is met betrekking tot verzoeken om toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling niet aan de orde. In geval van de verkoop van een onderneming gevolgd door kwijtschelding van de koopsom, vormt de verkrijging de kwijtschelding van een geldsom en niet de verkrijging van ondernemingsvermogen. De bedrijfsopvolgingsregeling is hierop naar de letter van de wet niet van toepassing. De Hoge Raad heeft deze visie bevestigd in zijn arrest van HR 11 mei 2007, nr. 42 268, BNB 2008/85, ten aanzien van de oude kwijtscheldingsfaciliteit in de Invorderingswet 1990. In het aangehaalde besluit is evenwel goedgekeurd dat indien de kwijtschelding direct volgt op de overdracht, er toch een beroep op de regeling mogelijk is. Dit beleid zal worden gehandhaafd. Hetzelfde geldt voor het beleid ten aanzien van de verkoop van een werkmaatschappij tegen een onzakelijke prijs door de holding, waar de leden van de CDA-fractie naar lijken te vragen met hun opmerking «verhangingen «bovenover» of «onderlangs» zonder – al dan niet volledige – tegenprestatie».

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de ChristenUnie, de VVD en D66 hebben gevraagd waarom besloten is om bij de bedrijfsopvolgingsregeling een 90%-criterium te introduceren. Wat is hiervan de onderbouwing, zo wordt gevraagd. Tevens wordt gevraagd waarom de uitstelregeling niet verder is verruimd, de leden van de SP-fractie vragen hier ook naar.

De kern van de bedrijfsopvolgingsregeling is dat de heffing van schenken en erfbelasting geen belemmering mag vormen voor reële bedrijfs-overdrachten. Uit overleg met diverse maatschappelijke organisaties heeft mij het signaal bereikt dat de huidige faciliteit toch als belemmerend wordt ervaren. De verhoging van het vrijgestelde percentage naar 90% moet hier een eind aan maken. Verruiming van de al bestaande uitstelregeling (uitstel van betaling voor de verschuldigde erf- en schenkelasting over het niet-vrijgestelde bedrag) zou dat effect niet hebben. Immers, een dergelijke verruiming – in welke vorm dan ook – zou niet van invloed zijn op de hoogte van de belastingclaim. Met de verhoging van het percentage wordt daarnaast nog een tegemoetkoming geboden voor een ander aspect dat als knelpunt in de praktijk wordt ervaren, namelijk de waardering van ondernemingsvermogen bij aanwezigheid van (zakelijke) goodwill. Met het pakket van maatregelen voor de bedrijfsopvolging ontstaat een dusdanig evenwichtige situatie dat verhoging van het percentage tot 100% mijns inziens economisch thans niet noodzakelijk is, zo kan ik de leden van de VVD-fractie antwoorden naar aanleiding van hun vraag daarover. Het budgettaire beslag van een verhoging van het vrijstellingspercentage tot 100%, de leden van de ChristenUnie-fractie vragen hiernaar, zou € 20 miljoen bedragen.

Naar aanleiding van een vraag van de leden van de CDA-fractie hoe een en ander in andere landen is geregeld, merk ik op dat er ook in Duitsland en België – deze leden vragen specifiek naar deze landen – in de belastingen bij schenken en erven faciliteiten voor bedrijfsoverdrachten bestaan. In Duitsland wordt – globaal genomen – 85% van de waarde in het economische verkeer van het ondernemingsvermogen vrijgesteld mits de overnemer de onderneming zeven jaar voortzet en de loonsom na die tijd kort gezegd geheel of nagenoeg geheel gelijk is gebleven. Indien tien jaar wordt voortgezet, bedraagt het vrijstellingspercentage 100 mits de loonsom gelijk is gebleven. In België hebben de drie Gewesten elk een verlaagd tarief ingevoerd voor de vererving en schenking van familie-ondernemingen en vennootschappen, variërend van 0 tot 3%. De inhoudelijke voorwaarden zijn vrij technisch en verschillen van Gewest tot Gewest. In alle drie de Gewesten geldt een voortzettingstermijn van vijf jaar. Daarnaast worden eisen gesteld omtrent de loonsom, de omvang van de stemrechten en de werknemers.

Door de leden van de CDA-fractie wordt gevraagd op welke wijze oneigenlijk gebruik van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt tegengegaan. Oneigenlijk gebruik wordt tegengegaan doordat de regeling meer wordt toegespitst op de verkrijging van reëel ondernemingsvermogen. Ook wordt een bezitstermijn ingevoerd van één jaar voor bedrijfsopvolgingen bij overlijden om te voorkomen dat in het zicht van overlijden belast vermogen wordt omgezet in onbelast vermogen zonder dat sprake is van een reële bedrijfsuitoefening en dus een reële bedrijfsoverdracht. Bij schenking van ondernemingsvermogen bedraagt de vereiste bezitstermijn vijf jaar.

De leden van de PvdA-fractie vragen een reactie op de stelling dat volgens sommigen de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling op gespannen voet staat met het draagkrachtbeginsel en tot rechtsongelijkheid leidt. Ook de leden van de SP-fractie hebben een vraag met die strekking. Zoals eerder aangegeven is de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling er voor te zorgen dat de heffing van schenk- en erfbelasting geen belemmering vormt voor reële bedrijfsoverdrachten vanwege het belang dat deze regering hecht aan een onbelemmerde voortzetting van ondernemingen omdat zij van groot belang zijn voor de economische bedrijvigheid. Het draagkrachtbeginsel speelt daarbij in vergelijking tot de verkrijging van andere vermogensbestanddelen een beperktere rol. Gebleken is tevens dat de bestaande regeling aan de ene kant te beperkt is en aan de andere kant een te ruime werking heeft. Met de voorgestelde wijzigingen wordt een meer evenwichtige en beter toegesneden situatie bereikt. Het totale pakket is dan ook een pakket van plussen en minnen. Van een toenemende strijdigheid ten opzichte van het gelijkheidsbeginsel als door sommigen omschreven, is mijns inziens dan ook geen sprake.

Een prognose van het aantal bedrijfsoverdrachten in de komende jaren, de leden van de PvdA-fractie vragen daarnaar, is lastig te geven. Diverse onderzoeken hebben verschillende uitkomsten gegeven, waarbij de meeste onderzoeken tussen de 10 000 en 20 000 bedrijfsoverdrachten per jaar noemen. Verder blijkt uit deze onderzoeken dat maatschappelijke ontwikkelingen ertoe leiden dat het niet langer vanzelfsprekend is dat een kind de onderneming van de ouder voortzet. Vijf jaar geleden vond 40% van de overdrachten binnen de familie plaats, terwijl dat 60% was in die jaren daarvoor. Uit het onderzoek van Burgerhart, Hoogeveen en Egger, waar de PvdA-fractie naar verwijst, lijkt echter te kunnen worden afgeleid dat thans weer een verschuiving naar overdrachten binnen de familie heeft plaatsgevonden (ca. 68%). Overigens vindt er volgens datzelfde onderzoek in bijna 60% van deze gevallen een bevoordeling plaats. Op deze bevoordelingen, en overigens ook op eventuele bevoordelingen

buiten de familie, is de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing, mits uiteraard aan de voorwaarden wordt voldaan.

De leden van de fractie van de SP vragen naar de budgettaire opbrengst van het handhaven van het vrijstellingspercentage van 75% in combinatie met het aanbrengen van een maximum vrijstellingsgrens van € 5 miljoen. Tevens vragen zij met hoeveel euro de vrijstellingen voor de erfbelasting voor kinderen en kleinkinderen met deze opbrengst kunnen worden verhoogd. De door de leden van de SP-fractie voorgestelde aanpassing van de bedrijfsopvolgingsregeling heeft ten opzichte van het regeringsvoorstel een budgettaire opbrengst van naar schatting € 45 miljoen. Met dit bedrag zou het vrijstellingsbedrag van kinderen en kleinkinderen in de erfbelasting van € 19 000 met ongeveer € 5500 kunnen worden verhoogd tot € 24 500.

De VVD-fractieleden vragen een reactie naar de effectiviteit van onderhavige bedrijfsopvolgingsregeling. Zal het effect niet zijn «ondernemen tot de dood erop volgt» nu bij eerdere verkoop de ontvangsten koopsom bij overlijden wel in de heffing wordt betrokken, zo vragen deze leden. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit is erop toegespitst fiscale knelpunten bij bedrijfsoverdrachten te voorkomen. Indien een reële koopsom voor de overgedragen onderneming wordt ontvangen, is er geen reden voor de toepassing van de faciliteit. Er is dan geen schenking en dus geen schenkbelasting verschuldigd. Ook bij de vererving van de koopsom zijn er voldoende liquide middelen om de daarover eventuele verschuldigde erfbelasting te voldoen. De schenkbelasting noch de erfbelasting vormt alsdan een belemmering voor de bedrijfsopvolging. Een ondernemer kan inderdaad ervoor kiezen zijn bedrijf niet over te dragen en ondernemer te blijven tot de dood erop volgt, zoals de leden van de VVD-fractie aangeven. Bedacht moet worden dat de faciliteit ook kan worden toegepast indien de overdrachtsprijs lager is dan de waarde in het economische verkeer van de onderneming dan wel indien de onderneming volledig wordt geschonken. In die situatie zou de heffing van schenkbelasting de continuïteit van de onderneming in de weg kunnen staan. Het is juist die situatie die de faciliteit beoogt te voorkomen. Bovendien voorziet het wetsvoorstel in nieuwe mogelijkheden om de bedrijfsopvolging reeds bij leven in te zetten zonder dat de faciliteit bij overlijden verloren gaat. De overdragende ondernemer kan tijdens leven in plaats van als schuldeiser, betrokken blijven bij de onderneming als medegerechtigde of als houder van preferente aandelen. In dat geval krijgt hij rendement over zijn kapitaalverstrekking, zodat hij ook het eventueel benodigde inkomen geniet, waar de leden van de VVD-fractie op doelen. Bij zijn overlijden zal de medegerechtigdheid respectievelijk zullen de preferente aandelen kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsregeling, mits deze worden verkregen door een bedrijfsopvolger. Het gaat alleen al om uitvoeringstechnische redenen te ver om de verkrijging van ieder vermogen dat ooit de kwalificatie ondernemingsvermogen heeft gehad te faciliteren.

De leden van de VVD-fractie vragen, evenals de leden van de ChristenUnie-fractie en in algemene zin ook de leden van de PvdA-fractie, waarom een meetrek- en fictief aanmerkelijkbelanghouder niet langer als ondernemer worden beschouwd voor de bedrijfsopvolgingsregeling en wel voor de aanmerkelijkbelangregeling, en wat dat voor een effect heeft voor, met name familiebedrijven, en de continuïteit van de onderneming¹. De leden van de CDA-fractie vragen, bij de artikelsgewijze inbreng, de regering om aan te geven hoe het uitsluiten van de fictief aanmerkelijkbelanghouder zich verhoudt met de doorschuifregeling voor de inkomstenbelasting. De insteek van de herziening van de bedrijfsopvolgingsregeling is geweest om meer aan te sluiten bij het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen. Één van de elementen die daarbij van belang is, is dat moet worden verkregen van een ondernemer. Uitgangspunt van de

¹ Ook het NOB, het VNO/NCW, de vereniging Familiebedrijven, de expertgroep Familiebedrijven en het RB vragen hiernaar.

aanmerkelijkbelangregeling is dat slechts 5% aanmerkelijkbelanghouders gelijkgesteld kunnen worden met een ondernemer, zodat om die reden heffing over de door hen gerealiseerde meerwaarde gerechtvaardigd is. De meetrekbevestiging van artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001 zorgt ervoor dat aanmerkelijkbelangvermogensbestanddelen van familie in de rechte linie van een «echte» aanmerkelijkbelanghouder in de aanmerkelijkbelangregeling worden getrokken. Deze bepaling is in die wet opgenomen om misbruik te voorkomen. Daarmee zijn deze meegetrokken aanmerkelijkbelanghouders geen ondernemers en bestaat er geen reden om hen als «ondernemer» in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling te betrekken, ondanks dat zij, om anti-misbruikredenen, wel in box 2 worden belast. De fictief aanmerkelijkbelanghouders bezitten per definitie ook een belang van minder dan 5% en zijn dus in economische zin evenmin te vergelijken met ondernemers. De enige reden waarom deze aanmerkelijkbelanghouders niet via box 3, maar via box 2 worden belast, is dat zij er, al dan niet genoodzaakt, voor hebben gekozen de afrekening over hun aanmerkelijkbelangclaim uit te stellen tot bijvoorbeeld het moment waarop zij de meerwaarde van hun aandelen realiseren. Uit de reacties van diverse belangenorganisaties blijkt dat met name de afrekening over deze fictieve aanmerkelijkbelangaandelen voor problemen kan zorgen. Vanwege deze liquiditeitsproblemen en vanwege het feit dat een fictief aanmerkelijk belang alleen heeft kunnen ontstaan vanuit een «echt» aanmerkelijk belang kan ik de genoemde leden meedelen, dat ik terugkom op mijn voorstel de fictief aanmerkelijkbelanghouder te weren als kwalificerende «ondernemer» in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. In de nota van wijziging is dit gestalte gegeven. Bij nota van wijziging is ook de volgende situatie geregeld. Ingeval een verkrijger in een houdstermaatschappij een fictief aanmerkelijk belang houdt ex artikel 4.11 Wet inkomstenbelasting 2001, kan de verkrijger nooit indirect een aanmerkelijk belang hebben in de werkmaatschappij. De verkrijging van een rechtstreeks gehouden fictief aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij kwalificeert echter wel voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Daarom zal voor de eerst genoemde situatie worden bepaald dat de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij kunnen worden toegerekend aan de houdstermaatschappij indien deze een 100% belang heeft in die werkmaatschappij. Er is gekozen voor een belang van 100% omdat alleen in de situatie een vergelijkbare situatie ontstaat met een even groot direct gehouden fictief aanmerkelijk belang. Ook in het geval dat een verkrijger een direct belang van 5% verkrijgt in de houdstermaatschappij, moet de houdstermaatschappij een 100% belang hebben in de werkmaatschappij teneinde de verkrijger een indirect aanmerkelijk belang te laten hebben in de werkmaatschappij.

De leden van de VVD-fractie vernemen graag de gevolgen van de vererving van deelnames in zogenoemde scheepvaart CV's, en vragen nader in te gaan op het ontbreken van overgangsrecht in het wetsvoorstel op dit punt. Ook de leden van de CDA-fractie vragen bij de artikelsgewijze inbreng meer in algemene zin waarom de faciliteit niet meer wordt opengesteld voor alle commandieten. De bedrijfsopvolgingsregeling zoals die thans wordt voorgesteld moet zich volgens de regering meer richten op de facilitering van reële bedrijfsopvolgingen, dan onder de huidige bedrijfsopvolgingsregeling het geval is. De leden van de VVD-fractie onderschrijven deze visie van de regering. Deelnemers in ondermeer scheepvaart CV's, waar deze leden naar verwijzen, verstrekken weliswaar kapitaal tegen een winstafhankelijke vergoeding, maar dat enkele feit maakt hen geen ondernemer en is geen reden om de bedrijfsopvolgingsregeling toe te passen op het vermogen dat van hen wordt verkregen. Zij beïnvloeden niet de winstgevendheid van de onderneming. Zij maken hun vermogen rendabel, zonder zelf een meerwaarde te creëren. Daarom zijn deze deelnemers eerder met beleggers te vergelijken dan met ondernemers en

kwalficeert hun deelname niet voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Het is immers niet de visie van de regering om iedere kapitaalverstrekking aan een onderneming te faciliteren, maar om reële bedrijfsopvolgingen fiscaal te begeleiden. Het wetsvoorstel voorziet niet in een vorm van overgangsrecht. Een dergelijke voorziening is, anders dan deze leden lijken te suggereren, ook niet nodig. Voor de verkrijging van een medegerechtigdheid in een scheepvaart CV die plaatsvindt voor 1 januari 2010, blijft uiteraard de huidige regeling gelden. Voor toekomstige verkrijgingen past het echter niet in het karakter van de erf- en schenkbelasting om daarvoor overgangsrecht te creëren. De erf- en schenkbelasting belasten de verkrijgers voor hetgeen deze verkrijgen krachtens erfrecht of krachtens schenking. Indien de vererving of schenking nog niet heeft plaatsgevonden, is het niet alleen de vraag wanneer men iets verkrijgt, maar ook of men iets verkrijgt en of dat «iets» ondernemingsvermogen zal zijn. Er is dan ook geen bestaande rechtspositie die door het wetsvoorstel wordt doorkruist. Om dezelfde reden wordt ook niet voorzien in overgangsrecht ten aanzien van de verkrijging van preferente aandelen van aanmerkelijkbelanghouders, die eerder niet zelf een aanmerkelijk belang via gewone aandelen in de betreffende vennootschap hielden, waarnaar ook de leden van de CDA-fractie bij de artikelsgewijze inbreng vragen.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen in te gaan op de suggestie om differentiatie aan te brengen binnen het vrijstellingspercentage al naar gelang de grootte van de onderneming. Ik ben geen voorstander van een dergelijke differentiatie. De bedrijfsopvolgingsregeling dient te voorkomen dat de heffing van schenk- en erfbelasting een belemmering vormt voor bedrijfsoverdrachten. Of sprake is van een dergelijke belemmering is mijns inziens niet afhankelijk van de grootte van de onderneming, doch veeleer van andere factoren als bijvoorbeeld de liquiditeitspositie. De grootte van de onderneming is een tamelijk willekeurig criterium, waarbij het bovendien de vraag is hoe de grootte van de onderneming bepaald moet worden.

Indien de leden van de ChristenUnie-fractie de grootte van een onderneming zouden willen relateren aan de omvang van het verkregen (deel van het) ondernemingsvermogen, dan zou de toepassing en omvang van de faciliteit mede afhangen van het aantal schenkingen en voortzettende erfgenamen. Dan zou er aanleiding kunnen zijn tot belastingbesparend gedrag dat niet in het belang van de zoveel mogelijk onbelemmerde voortzetting van de onderneming is, zoals bijvoorbeeld het schenken van de onderneming over meerdere jaren in kleine «porties». Maatregelen om dat gedrag tegen te gaan zouden de beoogde eenvoud en toegankelijkheid van de bedrijfsopvolgingsregeling niet ten goede komen, zeker niet omdat een weloverwogen gefaseerde bedrijfsoverdracht niet door antimisbruikbepalingen zou moeten worden belemmerd. Ook indien de grootte van een onderneming negatief gerelateerd zou worden aan de omzet en/of het aantal werknemers (hogere vrijstelling naarmate minder omzet en minder werknemers) zou dit naar mijn mening niet tot een evenwichtig systeem leiden.

De leden van de fractie van de ChristenUnie voeren voorts als argument aan dat vooral in het MKB bij een vrijstelling van 100% diverse besparingen zouden optreden aan bijvoorbeeld discussies over de berekening van het ondernemingsvermogen ten behoeve van de conserverende aanslag, of de going concernwaarde indien die waarde lager is dan de liquidatiewaarde. Ik kan niet ontkennen dat er soms discussies plaatsvinden over de waardering van de onderneming. Een discussie over de waarde van een verkrijging anders dan in geld is echter inherent bij een verkrijging krachtens schenking of vererving. De ervaring daarbij is dat men er in de praktijk wel uitkomt zonder al te grote problemen. Daar komt bij dat de onderneming ook mogelijk gewaardeerd zal moeten worden voor andere kwesties, zoals voor de heffing van inkomstenbelasting of in

geval van eventuele mede-erfgenamen ten behoeve van hun onderlinge verhoudingen. Ten slotte merk ik nog op dat het enkele feit dat in de praktijk er discussies zijn omtrent de waardering van een verkrijging, op zichzelf niet een voldoende rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een volledige vrijstelling.

De vragen van de leden van de fracties van het CDA en de ChristenUnie met betrekking tot de fiscale positie van de directeur-grootaandeelhouder, de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting en de verschillen in de behandeling van IB-ondernemingen en AB-ondernemingen zullen worden beantwoord in de brief waarin mijn antwoorden zijn opgenomen ten behoeve van het verslag van een schriftelijk overleg over de fiscale positie van de directeur-grootaandeelhouder, in welk verslag de vragen van deze leden ook zijn opgenomen. Deze brief wordt in september 2009 aan u toegezonden.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen, evenals de leden van de CDA-fractie bij de artikelsgewijze inbreng, naar het toerekenen van de belastinglatentie aan het vrijgestelde en niet-vrijgestelde ondernemingsvermogen. Ook het NOB vraagt daarnaar. Latente belastingverplichtingen van een erflater bestaan nog niet ten tijde van diens overlijden. Daarom vormen zij geen schuld van de nalatenschap. Desalniettemin is in de Successiewet 1956 een afzonderlijke voorziening getroffen voor deze latente belastingschulden om te voorkomen dat er cumulatie optreedt tussen de inkomstenbelasting aan de ene kant en de erfen schenkbelasting aan de andere kant. Op de verkrijging van vrijgesteld vermogen mag dus geen latentie in mindering worden gebracht. Bij het beleidsbesluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202, onderdeel 7.1 heb ik mijn visie gegeven op de wijze van toerekenen tussen het vrijgestelde deel en het niet vrijgestelde deel van het ondernemingsvermogen. Inmiddels heeft de rechter voor een andere toerekening gekozen (o.a. Rechtbank Arnhem 8 juni 2007, nrs. 06/04133 en 06/04333 bevestigd door Hof Arnhem 3 juni 2009, nr. 07/00309; Rechtbank Haarlem 5 augustus 2008, nrs. 07/06503 en 07/06504, Rechtbank Haarlem 20 oktober 2008, nrs. 07/04528 en 07/05936, waartegen hoger beroep bij Hof Amsterdam loopt). Ik deel deze leden mede dat ik thans van mening ben dat de wijze van toerekening, zoals tot op heden door de rechter uitgesproken, gevolgd gaat worden. Het beroep inzake de procedure die bij Hof Amsterdam loopt, wordt met betrekking tot dit punt ingetrokken. Dit betekent dat de latente belastingschuld evenredig aan het vrijgestelde en het niet vrijgestelde vermogen moet worden toegerekend. Voor deze berekeningsmethodiek doet het niet terzake of er al dan niet een gedeeltelijke tegenprestatie, de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar, wordt ontvangen. Uitdrukkelijk wordt naar aanleiding van een vraag van de leden van de ChristenUnie-fractie terzake nog opgemerkt, dat het overnemen van de latente belastingschuld geen tegenprestatie is in de zin van artikel 35b, lid 4. Overigens ben ik met het NOB, de leden van het CDA en de PvdA vragen daarnaar, van mening dat ook in gevallen waarin ten aanzien van ter beschikking gesteld vermogen gebruik wordt gemaakt van de doorschuifregeling, er reden is om een aftrek voor latente belastingverplichtingen toe te staan. Daartoe is bij nota van wijziging artikel 20, vijfde lid, onderdeel a aangepast.

Verder vragen de leden van de ChristenUnie-fractie hoe de mogelijkheid van het «tussenschuiven» van een vennootschap zich verhoudt met artikel 35c, vierde lid, van de Successiewet 1956 en tot de Wet inkomstenbelasting 2001 en of dit artikel er uiteindelijk niet toe zal leiden dat alsnog moet worden afgerekend over de aanmerkelijkbelangclaim. Als deze leden met hun vraag doelen op de verkrijging van indirect gehouden preferente aandelen, meen ik dat de preferente aandelen in de holding kunnen

worden beschouwd als ondernemingsvermogen voor zover deze ten tijde van de verkrijging betrekking hebben op ondernemingsvermogen in de werkmaatschappij. Ik kom hier bij de artikelsgewijze beantwoording van de vragen omtrent artikel 35c, vierde lid nog op terug. Met de vraag van deze leden naar de gevolgen voor de aanmerkelijkbelangregeling vragen de leden wellicht naar de mogelijkheid van de voortzetter om gedurende de voortzettingsperiode een holdingstructuur te creëren waartoe de aanmerkelijkbelangregeling mogelijkheden biedt om dit zonder belastingheffing te laten plaatsvinden, door bijvoorbeeld gebruik te maken van de aandelenfusiefaciliteit. Ik ben voornemens om bijvoorbeeld een aandelenfusie onder voorwaarden niet als intrekingsgrond te beschouwen. Artikel 7d Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal in die zin worden uitgebreid. Ook hierop kom ik uitgebreider terug bij de artikelsgewijze beantwoording van de vragen.

De leden van de ChristenUnie-fractie menen dat er een onvolkomenheid schuilt in de wijze waarop de bedrijfsopvolgingsregeling omgaat met de verkrijger van het ondernemingsvermogen en de verkrijgers van een onderbedelingsvordering op de bedrijfsopvolger. Zij menen dat de regeling oneerlijk uitwerkt en dat dit voorkomen kan worden door de bedrijfsopvolgingsregeling als boedelfaciliteit vorm te geven. De verkrijging van de onderbedelingsvordering is steeds bewust buiten de faciliteit gehouden. Dat was al zo bij de kwijtscheldingsfaciliteit in de Invorderingswet 1990 en dat is zo gebeven bij de verplaatsing van de faciliteit naar de Successiewet 1956. Hierbij is als motivering gegeven dat de regeling is bedoeld voor de voortzetter en niet voor degene die in het geheel geen ondernemingsvermogen verkrijgt. Bovendien wordt bij een boedelvrijstelling het totale belastingvoordeel uitgesmeerd over alle verkrijgers, zodat een boedelvrijstelling ertoe zou leiden dat de bedrijfsopvolger in het algemeen meer belasting is verschuldigd dan onder de huidige opzet. Ten slotte zou een boedelvrijstelling weer leiden tot nieuwe ongelijkheden, namelijk die tussen verkrijgers van ondernemersvermogen in de nalatenschap en die zonder ondernemingsvermogen in de nalatenschap. Zie Kamerstukken II 1997–1998, 25 688, nr. 3, blz. 21 en nr. 6, blz. 8, Kamerstukken II 2001/2002, 28 015, nr. 6, blz. 22 en Kamerstukken II 2000/2001, 27 789, nr. 1, blz. 18 en 19. Naar ik meen, is destijds de juiste keuze gemaakt. Degene die daadwerkelijk het ondernemingsvermogen verkrijgt en de onderneming voortzet, is de opvolger op wie de faciliteiten zich richten. Het systeem van de bedrijfsopvolgingsregeling past bij het karakter van de schenk- en erfbelasting als verkrijgersbelastingen en een boedelfaciliteit doet dat niet. Bovendien zou de faciliteit voor de ene erfgenaam daarmee afhankelijk worden van het instemmen met een beroep op de faciliteiten van de andere erfgenaam. De met het ondernemingsvermogen samenhangende vorderingen vanuit het huwelijksvermogensrecht zoals beschreven in onderdelen 3.6.2 en 3.7 van het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202, de leden van de ChristenUnie-fractie verwijzen hiernaar, houden naar het oordeel van de regering geen verband met een boedelfaciliteit. Die onderdelen van het beleidsbesluit bevatten immers versoepelingen van de eisen die gesteld worden aan de kant van de erflater of schenker. Bovendien zijn de versoepelingen alleen van toepassing voorzover de daar bedoelde vorderingen worden verkregen door degene die de onderneming voortzet. Dit is een wezenlijk verschil met de invoering van een boedelfaciliteit, die ertoe zou leiden dat de verkrijging van alleen vorderingen wordt gefaciliteerd. Het beleidsbesluit bevat derhalve, anders dan deze leden van mening lijken te zijn, geen aanzet in de richting van een boedelfaciliteit. Weliswaar kan er daardoor, zoals de leden van de ChristenUnie-fractie dat noemen, een ongelijkheid ontstaan tussen de diverse verkrijgers binnen één nalatenschap, maar het is niet aan de wetgever om deze ongelijkheid op te lossen. Er bestaat immers een ongelijkheid met alle verkrijgers van niet-

ondernemingsvermogen. Deze ongelijkheid wordt gerechtvaardigd vanuit de ratio van de bedrijfsopvolgingsregeling, maar dan alleen ten aanzien van de reële bedrijfsopvolger. Het is aan de wetgever om deze bedrijfsopvolger te faciliteren. Mede daarom is in de wet bepaald dat de verdeling van zowel de huwelijksgemeenschap als de nalatenschap effect heeft voor de toepassing van de faciliteiten, waar de hoofdregel voor de erfbelasting is dat een dergelijke verdeling geen effect heeft. Hierdoor komt de faciliteit in volle omvang bij de bedrijfsopvolger terecht.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen verder naar de bepaling van de voortzettingswaarde en het omgaan met langlopende schulden binnen de berekening van de waarde going concern van een onderneming. Ter bepaling van de waarde going concern, ook wel voortzettingswaarde genoemd, is er in overleg tussen de Belastingdienst en het bedrijfsleven voor diverse bedrijfssectoren een rekenmodel ontwikkeld waarmee deze waarde eenvoudig kan worden bepaald. In dat overleg zijn keuzes gemaakt onder het motto geven en nemen. Uiteindelijk is er een rekenmodel tot stand gekomen waarin de overleggende partijen zich konden vinden. De Belastingdienst heeft hiermee zekerheid vooraf verschaft over welke waarde als de waarde going concern geldt in onderscheiden situaties. Het gerechtshof te Arnhem heeft in zijn uitspraak van 3 juni 2009, nr. 07/00309 geoordeeld dat het onjuist is om het rekenmodel aan te vullen met een element dat bij de totstandkoming van het model uitdrukkelijk daar buiten is gelaten. Ik kan mij hierin vinden. Het gaat er, anders dan de leden van de ChristenUnie-fractie, vanuit dat dit geen kwestie is van het eenvoudig aanvullen van de tekst van het beleidsbesluit van 10 oktober 2007, maar dat een en ander tot een meeromvattende herziening van het rekenmodel zou nopen. Ik zie daar voorshands geen aanleiding toe. Uitdrukkelijk wordt naar aanleiding van een opmerking van de leden van de ChristenUnie-fractie terzake nog opgemerkt, dat de schulden die bij een IB-ondernemer tot zijn ondernemingsvermogen behoren geen tegenprestatie vormen in de zin van artikel 35b, vierde lid. Deze schulden maken onderdeel uit van het ondernemingsvermogen van de IB-ondernemer en daarmee van de waarde van de IB-onderneming.

Het antwoord op de vraag van de leden van de SGP-fractie of de regering ook overwogen heeft om de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing te verklaren als niet-ondernemingsvermogen wordt verkregen als daaraan de voorwaarde wordt verbonden dat het vermogen op korte termijn na de verkrijging wordt geïnvesteerd in een onderneming, luidt ontkennend. Voor toepassing van de faciliteit is dan naar mijn mening geen reden. In dergelijke situaties staat de heffing van schenk- en erfbelasting niet aan de continuïteit van een onderneming in de weg. De regeling is ook niet bedoeld om de verkrijging van vermogen te faciliteren dat in een onderneming gebruikt gaat worden. Beoogd wordt bij te dragen aan de continuïteit van bestaande ondernemingen, door de verkrijging van het door die ondernemingen gehouden ondernemingsvermogen te faciliteren.

Partnerbegrip

De leden van de CDA-fractie begrijpen de strakke koppeling tussen enerzijds het huwelijk, het geregistreerd partnerschap en de notariële akte en anderzijds de grote vrijstelling tussen partners goed. Zij stellen naar aanleiding van het algemeen overleg over het partnerbegrip de vraag of het niet logisch zou zijn om twee personen die op hetzelfde adres wonen en uit wier relatie een kind is geboren en die daarom voor de inkomstenbelasting verplicht als partners zullen worden aangemerkt, ook voor de erfbelasting onder de grote vrijstelling te brengen. Ik wil hier graag opmerken dat ook voor partners in deze situatie geldt dat zij niet automatisch van elkaar erven maar dat zij hun partner bij testament als erfge-

naam moeten aanwijzen. Zoals hiervoor opgemerkt zal de notaris bij de gelegenheid van het opmaken van het testament ook wijzen op de voordelen en het nut van een samenlevingscontract waarin de wederzijdse rechten en plichten worden vastgelegd. Ik heb begrepen dat een dergelijke handelwijze standaard is in de notariële praktijk. Er rust hier in mijn ogen bovendien op de partners ook een eigen verantwoordelijkheid. De genoemde leden vragen voorts of zal worden voorzien in overgangsrecht voor samenwoners die wel voldoen aan het tijds criterium wat het samenwonen betreft maar die op het moment van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel nog niet al zes maanden een samenlevingscontract hebben. Bij nota van wijziging is hierin voorzien. In het verlengde hiervan ligt hun vraag of het niet wenselijk zou zijn een hardheidsclausule te hebben voor andere schrijvende gevallen. Ik acht dit niet nodig. De gewone hardheidsclausule uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen zal in situaties zoals die bij wijze van voorbeeld zijn geschetst, voldoende soelaas bieden. Er is overigens een beleidsbesluit waarin goedgekeurd is om in een aantal schrijvende gevallen een tegemoetkoming te verlenen (Besluit van 21 juni 2007, nr. CCP 2007/1223M). Wel wijs ik erop dat het samen hebben van een kind voor de Successiewet 1956 niet voldoende is om als partner te gelden, een samenlevingscontract is ook dan vereist. Een zwangerschap alleen is evenmin voldoende om het partnerschap aan te tonen.

De fractieleden van het CDA merken vervolgens op dat voor ouders die van een kind erven, slechts een kleine vrijstelling van toepassing is. Ouders die van hun kind erven zullen inderdaad getroffen worden door de erfbelasting indien hun kind over eigen vermogen beschikte. Wanneer de ouders jaarlijks geld opzij hebben gezet voor een kind maar dat geld nog niet definitief aan hem hebben overgedragen door schenking, zijn zij geen erfbelasting verschuldigd omdat dat geld hun vermogen niet heeft verlaten.

Voorts stellen de leden van de CDA-fractie in relatie met het voorstel om de pensioenimputatie (gedeeltelijk) te handhaven enkele vragen over het ouderdoms- en nabestaandenpensioen. Zij lijken er daarbij van uit te gaan dat het nabestaandenpensioen belast is en het ouderdomspensioen niet. Allereerst vragen zij naar de kosten van de afschaffing van de imputatieregeling. Deze kosten bedragen ongeveer € 5 miljoen.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts naar de gevolgen wanneer iemand wel een nabestaandenpensioen krijgt maar niet als partner geldt. Op grond van artikel 32, eerste lid, onder 5o, van de Successiewet 1956 is de verkrijging van aanspraken op grond van een pensioenregeling vrijgesteld. Er zal dus in het geheel geen belasting verschuldigd zijn ter zake van de verkrijging van een nabestaandenpensioen. Dat is niet alleen voor partners zo, maar dat is ook het geval wanneer het pensioen toekomt aan een van de andere personen die in aanmerking kunnen komen voor een nabestaandenpensioen, zoals de ex-echtgenoot, de echtgenoot die van tafel en bed is gescheiden, de niet meer samenwonende ex-partner en eventuele kinderen. Ingeval bij een verkrijging een hoge vrijstelling van toepassing is, zoals bij de partner, wordt de (halve) waarde van het verkregen pensioenrecht evenwel in mindering gebracht op die vrijstelling om cumulatie te voorkomen van de faciliteiten die beide berusten op de verzorgingsgedachte. Na de korting bedraagt de vrijstelling echter in elk geval niet minder dan € 155 000. De hier beschreven situatie is overigens niet anders geworden als gevolg van de aanscherping van de criteria van het partnerschap maar is ook onder huidige regelgeving al zo.

In het wetsvoorstel is geen bijzondere aandacht besteed aan de maatschappelijke ontwikkeling dat er steeds meer alleenstaanden (zonder kinderen) komen, zo beantwoord ik de vraag van de leden van de fractie van de PvdA in hoeverre het wetsvoorstel op die ontwikkeling inspeelt.

Daar is ook geen reden voor, omdat de Successiewet 1956 nu eenmaal geen eigen beleidsdoelen nastreeft en daarom in zekere mate met terughoudendheid aansluit bij de zich voordoende maatschappelijke ontwikkelingen. Het is ook in dit licht dat de Successiewet 1956 moet worden beschouwd. De tarieven en vrijstellingen zijn wel op hun merites getoetst aan de hand van relevante ontwikkelingen. Zij zijn opnieuw vastgesteld in onderlinge samenhang, rekening houdend met de verwachtingswaarde en de verzorgingsgedachte welke in de relatie van de verkrijger tot de schenker of erflater een rol spelen en de redelijkheid. Bij deze afwegingen doet het niet ter zake of er in de toekomst meer of minder alleenstaanden zullen zijn. Overigens moet wel bedacht worden dat het zijn van alleenstaande niet een statische toestand is, maar dat vele alleenstaanden ooit deel zijn geweest van een gemeenschap – bijvoorbeeld een (huwelijks-) relatie – die ontbonden is door het overlijden van een van de partners. De leden van de PvdA-fractie vragen voorts een reactie op de stelling van de NOB dat kinderen van samenwonende partners voor toepassing van de Successiewet 1956 niet hetzelfde worden behandeld als kinderen van gehuwde of geregistreerde partners. De Orde geeft in het commentaar op het wetsvoorstel in overweging om in artikel 19 van de Successiewet 1956 een bepaling op te nemen met dezelfde strekking als artikel 1.2, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, waarin voor de bepaling van aanverwantschap de kwalificatie als partner gelijkgesteld wordt met het huwelijk.

Hoewel er wellicht reden is om tot deze aanpassing over te gaan omdat het in het algemeen vanuit een oogpunt van eenheid van wetgeving aanbeveling verdient om, waar mogelijk, gelijke situaties binnen de fiscale wetgeving ook gelijk te behandelen, ontbreekt thans de budgettaire ruimte daartoe. Wel merk ik op dat op dit moment kinderen van de ene partner die door de andere partner voor hun 21e verjaardag gedurende ten minste vijf jaren zijn opgevoed, als eigen kind worden aangemerkt. De leden van de fractie van de PvdA merken voorts op dat veel samenwoners die onder de huidige regels als partner gelden een notarieel samenlevingscontract moeten sluiten. Zij vragen op welke wijze aan die verplichting bekendheid zal worden gegeven. In antwoord hierop kan ik aangeven dat in de communicatie naar aanleiding van de voorgestelde wijzigingen extra aandacht aan dit aspect geschonken zal worden. Hiertoe is inmiddels een overleg met de Belastingdienst geïnitieerd.

Voorts merk ik op dat deze groep wellicht minder groot is dan op het eerste gezicht zou kunnen worden aangenomen. Het betreft immers vooral samenwoners die wel van elkaar erven maar dat ab intestaat doen, dat wil zeggen zonder dat er een testamentaire beschikking noodzakelijk is. Dit zullen in feite dus in hoofdzaak broers en zusters zijn, die in hetzelfde huis wonen en zelf geen partner en/of kinderen hebben. Zoals hiervoor al opgemerkt zal in gevallen waarin wel een testament opgesteld moet zijn, er vaak ook sprake zijn van een samenlevingscontract. De PvdA-fractie leden vragen hoe wordt omgegaan met jarenlange samenwoners die net niet op tijd een relevant samenlevingscontract hebben. Zoals hiervoor in reactie op een gelijklopende vraag van de leden van de CDA-fractie is toegezegd, is bij nota van wijziging in overgangsrecht voorzien.

De leden van de fractie van de SP veronderstellen dat in het onderhavige wetsvoorstel het partnerbegrip wordt geharmoniseerd en dat daardoor veel mensen elkaar voor de inkomstenbelasting niet meer mogen aanwijzen als partner. Deze veronderstelling is in haar algemeenheid evenwel niet juist. In dit wetsvoorstel wordt weliswaar een partnerbegrip geïntroduceerd, maar dat heeft geen gevolgen voor andere fiscale wetten. In een van de onderdelen van het Belastingplan 2010, te weten dat deel waarin een aantal vereenvoudigingen in de fiscale regelgeving wordt voorgesteld, zal een uniform basispartnerbegrip worden voorgesteld. Dat

basisbegrip zal een plaats krijgen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Voor de inkomstenbelasting en de toeslagen zullen in de desbetreffende specifieke heffingswetten zoals de Wet inkomstenbelasting 2001 en de AWIR aanvullende, objectieve criteria worden gesteld, passend bij de uitgangspunten van die wetten. Het is de bedoeling dat deze bepalingen met ingang van 2011 effectief worden. Voor een beschrijving van de gevolgen van het uniforme basispartnerbegrip moge ik verwijzen naar de toelichting op deze wijzigingen bij het Belastingplan 2010.

De leden van de VVD-fractie, die op zich er begrip voor hebben dat de regering het partnerbegrip wil stroomlijnen, constateren dat inwonende kinderen niet meer als partner kunnen kwalificeren. Het gevolg daarvan kan zijn dat bij vererving van de ouderlijke woning die woning ofwel verkocht moet worden, ofwel dat er een lening moet worden afgesloten ter financiering van de erfbelasting. Hoe rijmt de regering dit voorstel met het algemene uitgangspunt van duurzaamheid en de stimulering van de mantelzorg?

Het partnerbegrip in de Successiewet 1956 wordt aangepast in die zin dat voortaan uitsluitend personen die wederzijds en tegelijkertijd een zorgverplichting aangaan, als partner kunnen gelden. Daarmee wordt aansluiting gezocht bij het huwelijk en het geregistreerd partnerschap, welke rechtsfiguren zijn geregeld in het Burgerlijk Wetboek. Op grond van deze wettelijke regelingen hebben de echtgenoten/partners een aantal rechten en plichten jegens elkaar, waaronder de verplichting naar ieders vermogen in elkaars levensonderhoud te voorzien, welke verplichting onder omstandigheden ook na ontbinding van het huwelijk/geregistreerd partnerschap geldt. Bij samenwoners gelden alleen de rechten en plichten ten opzichte van elkaar indien en voor zover die zijn vastgelegd in een samenlevingsovereenkomst. Omdat aan het partnerschap binnen de Successiewet 1956 overwegend voordelen zijn verbonden – het laagste tarief en een hoge vrijstelling voor de erfbelasting – wordt aan het samenlevingscontract de eis gesteld dat het notarieel is vastgelegd en bovendien dat er een wederzijdse zorgplicht in is opgenomen. Met betrekking tot die zorgplicht wil ik erop wijzen dat ik hieronder dus een onderhoudsplicht versta, ofwel de verplichting om in elkaars levensonderhoud te voorzien, net zoals die op grond van het Burgerlijk Wetboek geldt voor gehuwden en geregistreerde partners. Een relatie tussen partners met een wederzijdse plicht om in het levensonderhoud te voorzien is derhalve een fundamenteel andere relatie dan die welke tussen ouders en kinderen bestaat.

Wat de verkrijging van de ouderlijke woning door inwonende kinderen krachtens erfrecht betreft en de mogelijke verkoop of aangaan van een lening om de verschuldigde belasting te betalen, merk ik het volgende op. Ik zie niet in waarom hier sprake zou zijn van een zo bijzondere situatie die een andere fiscale behandeling van de verkrijging door inwonende kinderen vraagt dan de verkrijging door andere kinderen. Ook kinderen die niet meer in het ouderlijk huis wonen, moeten erfbelasting betalen over de waarde van de door hen verkregen erfenis. Ook zij zullen misschien het geërfde huis te gelde moeten maken of, indien zij de woning willen behouden, een lening moeten afsluiten ter financiering van de erfbelasting. Door geen onderscheid te maken worden de kinderen gelijk behandeld.

Met betrekking tot de vraag hoe de regering het feit dat inwonende kinderen niet meer als partner kunnen gelden, rijmt met de stimulering van mantelzorg, merk ik op dat tussen die twee zaken geen rechtstreeks verband bestaat of moet worden gezocht. De regering onderkent ter dege het belang van mantelzorg en is van mening dat die vorm van zorg gestimuleerd moet worden. Ik ben echter van mening dat de Successiewet 1956 daarvoor niet het geëigende middel is. Daarvoor zijn verschillende redenen. Mantelzorg is in de eerste plaats niet eenvoudig te duiden.

Mantelzorg is een overkoepelende term voor allerlei vormen van – onbetaalde – zorg voor naasten. Mantelzorg omvat onder andere huishoudelijke hulp, (lichamelijke) verzorging, emotionele steun enz. Er kan sprake zijn van langdurige zorg, of juist kortdurend, terwijl de intensiteit van de zorg van geval tot geval en van persoon tot persoon varieert. Ook de relatie tussen mantelzorgontvangers en mantelzorggevers is niet altijd dezelfde. Het kunnen familieleden zijn, maar ook burens of vrienden, kortom personen met een verschillende achtergrond en relatie tot de hulpbehoevende en daarom niet te vangen in een categorie. Binnen de Successiewet 1956 een faciliteit te geven voor mantelzorg stuit daarom af op de onmogelijkheid om objectieve en controleerbare normen te formuleren die noodzakelijk zijn voor de toepassing van fiscale regelgeving. In elk geval acht ik het aanknopend bij het enkele feit dat kinderen bij hun ouders wonen, geen goed criterium. Het is zoals gezegd niet zo dat mantelzorg uitsluitend wordt verleend door inwonende kinderen: ook andere mensen zoals burens, kinderen die niet meer thuis wonen of andere familieleden kunnen mantelzorg verlenen en doen dat ook vaak. Bovendien verlenen lang niet alle inwonende kinderen mantelzorg. In perspublicaties wordt de tendens gesignaleerd dat velen van hen van mening zijn dat «Hotel mama» een uitstekend leefklimaat biedt waarin zij alle verzorging krijgen die zij wensen waardoor zij geen of weinig stimulans ervaren om op eigen benen te gaan staan. De mantelzorg wordt hier in feite «andersom» verstrekt.

Evenals de leden van de fracties van CDA en PvdA vragen de leden van de VVD-fractie naar overgangsrecht voor samenwoners die nu aan de criteria voor partner voldoen, maar niet tijdig over een samenlevingsovereenkomst beschikken. Daarin is bij de eerder genoemde nota van wijziging voorzien.

In het wetsvoorstel is in het voorgestelde artikel 1a van de Successiewet 1956 uitdrukkelijk voorzien in de mogelijkheid dat bij ministeriële regeling voorwaarden kunnen worden gesteld op grond waarvan partners die op grond van hun samenlevingscontract als partner gelden, en van wie de gezamenlijke huishouding buiten hun wil is verbroken, toch nog als partner kunnen worden aangemerkt. De vraag van de leden van de VVD-fractie ter zake of dit expliciet bevestigd kan worden, is hiermee beantwoord.

De vraag om bevestiging of na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel kinderen van de ongehuwde partner van een overledene fiscaal gelijkgesteld zijn aan die van de overledene, merk ik op dat dit niet voortvloeit uit het huidige wetsvoorstel. Zoals ik hiervoor in antwoord op een vraag van de leden van de fractie van de PvdA heb gezegd, zie ik er om budgettaire redenen vanaf om net als in de inkomstenbelasting kinderen van een van de samenwonende partners voor de schenk- en erfbelasting als aanverwant van de andere partner aan te merken. Het antwoord op de vraag of ik bereid ben om de aanverwantschap die door het huwelijk is ontstaan, niet te laten vervallen bij echtscheiding, is negatief, niet alleen om budgettaire redenen, maar ook omdat ik op dit punt niet verder wil gaan dan in de inkomstenbelasting.

Een van de inkomstenbelasting afwijkende en verdergaande voorziening ligt niet in de rede. De suggestie van de leden van de fractie van de VVD om de mogelijkheid tot misbruik via de flitscheiding tegen te gaan door het stellen van een tienjaarstermijn aan het huwelijk/geregistreerd partnerschap voorafgaand aan de (echt)scheiding, zou weliswaar de mogelijkheid tot misbruik enigszins indammen, maar komt niet tegemoet aan het meer principiële bezwaar van gelijkheid binnen de diverse regelingen.

De leden van de fractie van de ChristenUnie willen graag weten wie voor de toepassing van de Successiewet 1956 als partner wordt aangemerkt als gehuwden zonder echtscheiding gaan samenwonen met een ander, mét een notarieel samenlevingscontract. In dat geval wordt aangesloten bij de

formele status van het huwelijk en blijven de gehuwden voor de toepassing van de Successiewet 1956 elkaars partner. Alleen ingeval de echtelieden officieel van tafel en bed gescheiden zijn en die scheiding is ingeschreven in het register van de burgerlijke stand, kan de nieuwe samenwonende partner wel als partner worden aangemerkt, ondanks dat het huwelijk in dat geval volgens het burgerlijk recht nog niet ontbonden is.

Waarom is bij de definiëring van het partnerbegrip gekozen voor het laten vervallen van de ruimere regeling van samenwoners zonder samenlevingscontract en het uitsluiten van de familieleden in de rechte lijn en van de meerrelatie, zo vragen de leden van de fractie van de ChristenUnie. De aanpassing van het partnerbegrip hangt samen met de reeds langer bestaande wens tot uniformering van het partnerbegrip in de fiscale wetgeving. Voor de inkomstenbelasting is daar in de loop der tijd een voornemen tot het aanvullen door de Belastingdienst van de aangifte bij gekomen. Objectieve en kenbare criteria zijn dan onontbeerlijk. Bij de formulering van het partnerbegrip voor de Successiewet 1956 komt daar nog bij dat dit een wet is die sterk leunt op het burgerlijk recht. Mede hierom is de keuze gemaakt ook voor de partner aan te sluiten bij formele, objectief kenbare en goed controleerbare kenmerken. Wat het uitsluiten van de ouder/kindrelatie als partner betreft verwijs ik naar mijn antwoord aan de leden van de VVD-fractie op hun vraag ter zake.

De vraag van de leden van de fractie van de ChristenUnie of voor samenwonende familieleden tot en met de derde graad een uitzondering kan worden gecreëerd op de notariële vastlegging van de zorgplicht, begrijp ik als de vraag of binnen familieverband kan worden afgezien van de eis van een notarieel samenlevingscontract. Aan het partnerschap zijn binnen de schenk- en erfbelasting doorgaans grote voordelen verbonden. Die voordelen zijn uitdrukkelijk gebaseerd op de verzorgingsgedachte, zoals die tussen gehuwden en geregistreerde partners geldt op grond van het burgerlijk recht. Tussen andere samenwoners bestaat alleen een afdwingbare wederzijdse verplichting tot levensonderhoud wanneer zij dat hebben vastgelegd in een contract. Voor de kenbaarheid wordt een notarieel contract geëist. Er is geen aanleiding hiervan af te wijken ingeval er familiebanden bestaan.

Met betrekking tot een reactie op het voorstel van Bartel in de NTFR 2009–1095 voor een meer gerichte zorgvrijstelling voor onder meer mantelzorgers door een splitsing van de partnervrijstelling in een voetvrijstelling en een zorgvrijstelling, verwijs ik allereerst naar mijn antwoord ter zake van de vraag over mantelzorg aan de leden van de fractie van de VVD. Daar voeg ik aan toe dat in het voorstel van Bartel aan het begrip zorgvrijstelling een andere uitleg lijkt te worden gegeven dan mij voor ogen staat. De toekenning van een laag tarief en een hoge vrijstelling aan de overblijvende partner stoelt op de gedachte dat de erflater ook na zijn overlijden naar vermogen voorziet in het levensonderhoud van zijn partner, die daarop recht heeft vanwege de wettelijke zorgplicht van de overledene. Het is derhalve de overledene die nog zorgt voor de zorgbehoevende. Bij de mantelzorger is de situatie echter omgekeerd. Het is niet de mantelzorger die zorg nodig heeft na het overlijden van de erflater; de mantelzorger gaf die zorg aan de overledene. Een zorgvrijstelling voor de mantelzorger zou dan neerkomen op een uitgestelde beloning van de mantelzorger waaraan de staat – lees: de belastingbetaler – meebetaalt. Daar komt bij dat het niet mogelijk is de begrippen mantelzorg en mantelzorger goed af te bakenen en vervolgens te vertalen in meetbare eenheden waarmee de fiscaliteit uit de voeten kan.

De leden van de fractie van D66 gaan eveneens in op het voorgestelde partnerbegrip en maken een aantal opmerkingen met betrekking tot de inhoud van het partnerbegrip en de rechtvaardigingsgronden van de daarmee samenhangende faciliteiten, te weten de toepassing van het lage

tarief en de hoge vrijstelling. Naar hun mening komt vooral de zorggedachte niet goed uit de verf in de voorgestelde bepaling. Zo zien zij niet in waarom een wederzijdse zorgplicht slechts kan bestaan tussen twee personen. En evenmin waarom die personen op hetzelfde adres woonachtig moeten zijn. Het voorstel van de Raad van State om de hoge partnervrijstelling te splitsen in een partnervrijstelling en een zorgvrijstelling spreekt hen, zo begrijp ik, meer aan. Hiervoor in deze nota ben ik op verzoek van de leden van de fracties van de ChristenUnie en de VVD al ingegaan op de gedachte om de hoge partnervrijstelling te splitsen in een partner- en een zorgvrijstelling. Ik moge daarnaar verwijzen. Met de leden van de fractie van D66 ben ik van mening dat het bij partnerschap gaat om een duurzame samensmelting van het sociale en economische leven van personen, maar dan alleen ingeval het twee personen betreft. Voorts zijn ook de leden van de D66-fractie van mening dat er objectieve normen moeten worden gesteld op grond waarvan kan worden vastgesteld of er sprake is van een duurzame sociale en economische samensmelting van twee levens. Zij erkennen dat duurzaam samenwonen zo'n objectieve norm kan zijn, maar menen dat ook sprake kan zijn van een duurzame gezamenlijke huishouding zonder dat sprake is van samenwonen. Zij zouden graag zien dat aan belastingplichtigen die niet samenwonen toch de gelegenheid wordt geboden aannemelijk te maken dat zij toch een duurzame gemeenschappelijke huishouding voerden of voeren. Ik merk hierover op dat het voorstel van het partnerbegrip in de Successiewet 1956 niet op zichzelf staat maar nauw samenhangt met de introductie van het basispartnerbegrip in de fiscale kaderwet, de Algemene wet inzake rijksbelastingen bij het komende Belastingplan 2010. Dit basispartnerbegrip zal de grondslag zijn voor het partnerbegrip zoals dat in alle belastingwetten wordt toegepast. Tot dat begrip behoren gehuwden, geregistreerde partners en samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract die bij de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens (GBA) staan ingeschreven op hetzelfde woonadres. Deze elementen zijn coherent en handhaafbaar omdat zij eenvoudig te controleren zijn. Vervolgens kan het basispartnerbegrip in de afzonderlijke wetten worden uitgebreid of kunnen de voorwaarden worden aangevuld. Ook deze uitbreidingen of aanvullingen moeten objectieve criteria zijn die goed controleerbaar zijn. Van de voorwaarden van het uniforme basispartnerbegrip kan niet worden afgeweken door toe te staan dat niet aan de formele en objectief toetsbare basiseisen wordt voldaan. Dit zou een inbreuk betekenen op datgene wat met het uniforme basisbegrip wordt beoogd te bereiken, namelijk een coherent, voorspelbaar en handhaafbaar systeem.

Voor de Successiewet 1956 is het basisbegrip aangevuld met het vereiste dat het samenlevingscontract een zorgplicht, waaronder is te verstaan een wederzijdse verplichting tot levensonderhoud naar vermogen zoals die ook voor gehuwden en geregistreerde partners geldt, moet bevatten. Afzien van een samenlevingscontract, zoals de leden van de D66-fractie bepleiten, is derhalve niet mogelijk. Deze leden vragen, indien toch een samenlevingscontract wordt geëist, voorts om het achterwege laten van de additionele voorwaarden aan het contract, zoals de verplichting tot notariële vastlegging en opname van de wederzijdse zorgplicht. Deze verzoeken vloeien, naar ik begrijp, voort uit de bezorgdheid van deze leden omdat hen niet bekend is of in bestaande contracten een zorgplicht is opgenomen. Zij achten het onredelijk bezwarend voor de groep bestaande samenwoners om van hen te eisen dat hun contract wordt herzien. Anders dan deze leden ontdek ik hier een lichtpuntje. Tussenschakeling van een notaris acht ik bepaald niet bezwaarlijk maar veeleer in het belang van de (aanstaande) partners, omdat hij zijn deskundigheid kan inzetten om te achterhalen wat en hoe de partners de rechtsgevolgen van hun verhouding wensen te regelen en hen daarbij kan voorlichten en adviseren. Voor de doorsnee burger is het recht en de rechtsgevolgen die

aan bepaalde afspraken verbonden zijn immers niet zo toegankelijk. De voordelen wegen hier mijns inziens ruimschoots op tegen de mogelijke bezwaren. Voor mensen die menen geen behoefte te hebben aan een uitgebreide voorlichting en advisering, bestaat tegenwoordig ook de mogelijkheid via internet zelf een contract samen te stellen, dan is slechts een eenmalig bezoek aan de notaris vereist. Wat de zorgplicht betreft merk ik op dat mij bekend is dat de standaard notariële samenlevingscontracten een clause bevatten aangaande het wederzijdse onderhoud, zodat ik de vrees van deze leden aangaande het onredelijk bezwarende niet deel.

De fractieleden van D66 en het CDA vragen of de goedkeuringen van het besluit van 21 juni 2007, nr. CPP2007/1223M in stand blijven. De leden van de CDA-fractie vragen ook nadere uitleg te geven aangaande de uitzondering op de voorwaarde dat de gemeenschappelijke huishouding tot aan het overlijden of de schenking heeft geduurd, namelijk als de samenwoning is verbroken uitsluitend als gevolg van buiten de wil van de als partner aangemerkte personen gelegen redenen.

Het aangepaste partnerbegrip heeft geen gevolgen voor de goedkeuringen onder 2.1 tot en met 2.4 van CPP2007/1223. De goedkeuringen onder 2.1 tot en met 2.4 betreffen wel gevallen waarin aanleiding is voor een tegemoetkoming maar niet de situatie dat partners buiten hun wil geen partner meer zijn. Overigens wordt in de goedkeuringen 2.1 tot en met 2.4 alleen goedgekeurd dat het lage tarief van tariefgroep 1 van toepassing is. De partnervrijstelling geldt niet. Die goedkeuringen blijven dan ook in stand. Wel zal de tekst worden aangepast aan de wijzigingen door de nieuwe erf- en schenkbelasting.

Onderdeel 3 van het beleidsbesluit vervalt. De voorwaarden voor wie nog als partner kan worden aangemerkt na beëindiging van de gezamenlijke huishouding tegen de wil van betrokkenen worden in een ministeriële regeling opgenomen, zodat geen aanvullend beleid op dit onderdeel nodig is. Het gaat hier om het volgende. Echtgenoten (die niet van tafel en bed zijn gescheiden) en geregistreerde partners zijn elkaars partner, ook als de gezamenlijke huishouding is verbroken. Bij ongehuwde partners moet de gezamenlijke huishouding tot aan het overlijden of de schenking hebben geduurd. Op grond van de wettekst moeten zij op hetzelfde adres zijn ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens. Voor die groep zal een uitzondering gelden op de voorwaarde dat de gemeenschappelijke huishouding tot aan het overlijden of de schenking heeft geduurd. Die uitzondering zal gelden als de samenwoning is verbroken uitsluitend als gevolg van buiten de wil van de als partner aangemerkte personen gelegen redenen. In de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zullen de voorwaarden worden opgenomen. Daarbij kan worden gedacht aan opname in een AWBZ-inrichting, zoals verzorgingstehuis of verpleeg-inrichting.

Kinderen die bij hun ouders inwonen en deze verzorgen, kunnen volgens het wetsvoorstel geen aanspraak meer maken op de partnervrijstelling, omdat de regering een verschil in behandeling tussen inwonende en uitwonende mantelzorgers niet te rechtvaardigen vindt. De leden van de fractie van de SGP vragen waarom de regering het verschil in behandeling niet te rechtvaardigen vindt.

In de belastingwetgeving is het streven erop gericht zoveel mogelijk gelijke gevallen gelijk te behandelen. Een uitzondering op het beginsel van gelijke behandeling is alleen toegestaan indien voor de ongelijke behandeling een objectieve rechtvaardiging bestaat. In de relatie ouder/kind wordt wat de Successiewet 1956 betreft in het wetsvoorstel geen onderscheid gemaakt tussen uitwonende of inwonende kinderen. Daar is ook geen aanleiding voor. In de aard van de relevante familierelatie, de bloedverwantschap, treedt immers geen verandering op bij het verlaten

van het huis. Dit is niet anders wanneer de kinderen, inwonend dan wel uitwonend, mantelzorg verlenen aan hun ouder(s). Het geven van mantelzorg, zo is hiervoor al meermaals naar aanleiding van daarover door diverse fracties gestelde vragen, moet niet via de erfbelasting beloond worden. De vraag van de leden van de SGP-fractie naar een onderbouwing van het ontbreken van een faciliteit voor broers en zusters die na het overlijden van hun ouders in de ouderlijke woning zijn blijven wonen, begrijp ik als een vraag waarom de faciliteit voor de meerrelatie vervalt. In het nieuwe uniforme basispartnerbegrip kan iedereen maar één partner hebben en is geen plaats meer voor de zogenoemde meerrelaties. De faciliteit voor meerrelaties is destijds ingevoerd in een tijdperk waarin de Successiewet 1956 vooropliep met het voor de fiscaliteit rekening houden met voor die tijd moderne samenlevingsvormen. Het was een tijdperk waarin geëxperimenteerd werd met verschillende, buitenhuwelijkse samenlevingsvormen, waaronder de zogeheten commune. De vrijstelling voor meerrelaties kon ook in die situaties van toepassing zijn, evenals in de voornamelijk in de agrarische sfeer voorkomende situaties waarin broers en zusters gezamenlijk in de ouderlijke woning waren blijven wonen. Thans wordt voor de schenk- en erfbelasting voor de partnergrip teruggekeerd naar de tweerelaties: het huwelijk, de geregistreerde partners en de samenwoners met vergelijkbare onderlinge verplichtingen. Deze begrenzing geldt als gevolg van de uniformering van het basispartnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor alle relevante wetten. De eenheid die de uniformering van het partnerbegrip teweeg brengt, acht ik van groot belang. Voorts zie ik geen aanleiding een uitzondering te creëren voor broers en zusters die in de ouderlijke woning zijn blijven wonen. Het onderscheid ten opzichte van andere broers en zusters is niet zodanig dat dit een rechtvaardiging oplevert voor een bijzondere, ongelijke behandeling.

Vereenvoudiging fictiebepalingen

Naar aanleiding van de inleidende vragen van de leden van de PvdA-fractie en de VVD-fractie wijs ik op de plaats die de fictiebepalingen binnen de Successiewet 1956 innemen. De huidige wet kent een groot aantal fictiebepalingen. Deze fictiebepalingen zien op onderscheiden onderwerpen en zijn in de loop van de tijd ontstaan. De grondoorzaak voor het verschijnsel van de fictiebepaling is de sterk civielrechtelijke oriëntatie van de Successiewet 1956. Iedere keer als de civielrechtelijke uitgangspunten niet passen bij wat de fiscale wetgever voor ogen staat, is een vrijstelling of een fictie nodig. Ook in dit wetsvoorstel blijft het civiele recht het uitgangspunt voor de heffing van de schenk- en erfbelasting. Daarom blijft het aantal ficties groot, al is wel een hergroepering aangebracht. Ik heb er voor gekozen de noodzakelijke herziening van de Successiewet 1956 nu aan te pakken, en een meer omvattende en fundamentele heroverweging later te laten plaatsvinden. Dat geldt voor alle onderwerpen van de wet, zo ook de fictiebepalingen. Deze worden daarom bij de tijd gebracht, maar een verdergaande doordenking van specifiek de fictiebepalingen, zoals in de fiscale literatuur wel wordt bepleit, past niet bij het karakter van dit voorstel.

1. Fictiebepalingen – artikel 10

Doel en strekking

Alvorens in te gaan op de vragen van de leden van de diverse fracties, waarbij uitvoerig op de werking van het nieuwe artikel 10 zal worden ingegaan om helderheid te bieden voor de uitvoeringspraktijk, zet ik eerst het doel en de strekking van artikel 10 van de Successiewet 1956 uiteen. De centrale gedachte van artikel 10 is dat het vermogen van een erflater dat tijdens zijn leven is omgezet in een genotsrecht, en dus bij zijn over-

lijden civielrechtelijk niet tot zijn nalatenschap behoort, bij fictie toch als een verkrijging voor de erfbelasting wordt aanmerkt. Deze gedachte vormt al sinds de totstandkoming van de bepaling van (thans) artikel 10 de bestaansgrond voor het artikel. Het verkleinen van het verervende vermogen zou anders eenvoudig te bereiken zijn, terwijl de erflater tijdens zijn leven de last daarvan niet voelt, omdat hij het genot van dat vermogen heeft behouden. Het voorstel heeft niet tot doel deze kerngedachte buitenspel te zetten. Wel bestonden er ten tijde van de indiening van het wetsvoorstel onduidelijkheden over de reikwijdte van de fictiebepaling. Inzake het begrip rechtshandeling heeft de uitspraak van de Hoge Raad van 19 juni 2009, nr. 08/01165, LJV BG6455, inmiddels enerzijds meer duidelijkheid geschapen. Anderzijds heeft rechtbank Haarlem (uitspraken van 11 juni 2009, AWB 08/5589 tot en met AWB 08/5591, LJV B17 558) over de toepassing van artikel 10 geoordeeld dat een rechtshandeling verricht door de ene echtgenoot niet kan worden toegerekend aan de andere echtgenoot, ook niet als deze in gemeenschap van goederen zijn gehuwd.

De eerste uitspraak vormt voor mij aanleiding om voor te stellen het woord rechtshandeling toch, anders dan in het wetsvoorstel was voorgesteld, te laten staan in artikel 10, nu dit begrip van de Hoge Raad de uitleg krijgt die naar mijn oordeel ook bedoeld is in deze fictiebepaling. Tegen de tweede uitspraak is weliswaar hoger beroep aangetekend, maar ik wil vooruitlopend daarop reeds in dit wetsvoorstel iedere twijfel over de toepassing van artikel 10 in dergelijke gevallen wegnemen. Bij nota van wijziging is een nieuwe redactie van artikel 10 voorgesteld.

De leden van de VVD-fractie vragen onder meer naar de gevolgen van het voorstel voor de zogenoemde gesplitste aankoop. Inderdaad gaat deze situatie in het wetsvoorstel onder het bereik van artikel 10 vallen. Thans valt de verkoop van een ouder van bijvoorbeeld een huis aan een kind onder voorbehoud van het recht van vruchtgebruik wel onder het bereik van artikel 10, maar de situatie waarin de ouder het recht van vruchtgebruik koopt en het kind de blote eigendom van hetzelfde huis, niet. Omdat deze gevallen zo sterk op elkaar lijken, acht de regering een verschil in fiscale behandeling niet gewenst. Daarom bevat het wetsvoorstel een zinsnede die op deze laatste situatie betrekking heeft.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de toepassing van artikel 10 bij diverse testamentvormen. Hierna bespreek ik, uitgaande van de versie van artikel 10, zoals bij de nota van wijziging is voorgesteld, de gevolgen van artikel 10 voor deze testamentvormen.

Door het bij nota van wijziging weer opnemen van het woord rechtshandeling in de tekst van artikel 10, wordt bereikt dat bij de wettelijke verdeling of bij de verdeling op grond van een traditioneel ouderlijke boedelverdelingstestament, waarbij de langstlevende het genot verkrijgt van de vorderingen op de kinderen, artikel 10 buiten toepassing blijft bij het overlijden van de langstlevende ouder. In deze gevallen vindt de verdeling van rechtswege door en vanwege het overlijden plaats en is geen sprake van een rechtshandeling van de langstlevende echtgenoot bij de afwikkeling van de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot. Als er bij deze situaties zogenoemde rentevaststellingen worden gemaakt waar het derde lid van artikel 1 op ziet, worden deze voor toepassing van de Successiewet 1956 alleen krachtens erfrecht verkregen indien deze binnen de aangiftetermijn van artikel 45 tot stand zijn gekomen. Omdat deze rentevaststellingen binnen de Successiewet 1956 functioneren alsof ze door de erflater zijn gemaakt, wordt het maken van deze rentevaststellingen niet gezien als een rechtshandeling in de zin van artikel 10. Wanneer de rentevaststelling echter buiten de aangiftetermijn plaatsvindt of indien het testament niet voorziet in de mogelijkheid dat de erfge-

namen een (andere) rente mogen afspreken, functioneren die rentebepalingen binnen de Successiewet 1956 niet alsof ze door de erflater tot stand zijn gebracht. De wet behandelt deze rentevaststellingen als gemaakt door (een of meer) erfgenamen. Daarom is er in die gevallen wel sprake van een rechtshandeling in de zin van artikel 10.

Wat het vruchtgebruiktestament betreft, de leden van de VVD-fractie vragen hiernaar, geldt dat de erfgenamen (meestal de kinderen) de eigendom verkrijgen van de goederen uit de nalatenschap en de langstlevende echtgenoot bij legaat het recht van vruchtgebruik. De kinderen verkrijgen dan als erfgenaam per saldo de blote eigendom van de nalatenschap. Bij overlijden van de langstlevende ouder wast de blote eigendom van de kinderen aan tot volle eigendom. Het aanvaarden van het legaat is een rechtshandeling in de zin van artikel 10, zo blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2009, nr. 08/01165, LJN BG6455. Eveneens is de langstlevende partij bij de rechtshandeling die leidt tot de afgifte van het recht van vruchtgebruik. Hierbij is echter niets ten koste van het vermogen van de langstlevende ouder gegaan. De langstlevende ouder is namelijk nooit eigenaar van de goederen uit de nalatenschap van de eerststervende ouder geweest. Op grond hiervan zal bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot artikel 10 geen toepassing vinden.

In geval van een keuzelegaat tegen inbreng van de waarde waarbij de inbrengschuld (en de eventuele rente daarop) tijdens leven niet door de legataris wordt voldaan, komt artikel 10 wel in beeld. Het aanvaarden van het legaat is een rechtshandeling van de legataris, evenals de schuldig-erkenning van de inbreng. Dit betekent dat als geen of een te lage rente over de inbrengschuld wordt betaald, bij het overlijden van de langstlevende artikel 10 van toepassing is op de vordering (vermeerderd met de eventuele rente). Dit is overigens onder de huidige redactie van artikel 10 ook al het geval. Het wetsvoorstel brengt daarin dus geen verandering. Met het voorgaande is tevens gezegd dat in geval van een zogenoemde quasi-wettelijke verdeling artikel 10 van toepassing is, indien door de verdeling een genotsrecht ontstaat dat eindigt bij het overlijden van de langstlevende. In geval van een quasi-wettelijke verdeling in de meest zuivere zin, wordt de wettelijke verdeling uitgeschakeld, maar wordt tegelijkertijd aan de erfgenamen (in de praktijk de langstlevende echtgenoot en de kinderen) een aantal bevoegdheden toegekend, waaronder het tot stand brengen van een verdeling zoals bij de wettelijke verdeling. Indien deze verdeling vervolgens plaatsvindt, wordt daarmee een rechtshandeling verricht als bedoeld in artikel 10. Immers door het uitschakelen van de wettelijke verdeling worden de langstlevende en de kinderen voor hun testamentaire of wettelijke erfdelen gerechtigd tot de nalatenschap. Daarmee bezitten zij in zoverre de onverdeelde eigendom van de goederen die tot de nalatenschap behoren. Indien vervolgens de nalatenschap zo wordt verdeeld dat de langstlevende wordt overbedeeld en hij op de schuld aan de kinderen tijdens zijn leven geen zakelijke rente betaalt, heeft de langstlevende ten koste van zijn vermogen eigendomsrechten omgezet in een genotsrecht en bovendien een rechtshandeling verricht. De vraag is echter of het wenselijk is om in de situatie waarbij de verdeling uiteindelijk dezelfde uitkomst heeft als in het geval de wettelijke verdeling van toepassing zou zijn geweest, artikel 10 toe te passen. De verdeling vindt dan weliswaar niet van rechtswege door en bij het overlijden plaats, maar door toedoen van de erfgenamen op een later tijdstip, maar de civielrechtelijke uitkomst is wel gelijk aan die van een wettelijke verdeling. Het quasi-wettelijke verdelingstestament heeft dan alleen tot doel gehad de driemaandstermijn van artikel 4:18 van het Burgerlijk Wetboek, waar de langstlevende de gelegenheid wordt gegeven om binnen de genoemde termijn van drie maanden, de wettelijke verdeling ongedaan te maken, te verruimen. De uitkomst is verder gelijk aan die waarin de erflater geen testament had opgemaakt. In dit specifieke geval

acht ik eventuele toepassing van artikel 10 bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, niet gewenst. Daarom bevat de nota van wijziging het voorstel deze verdelingshandeling niet te laten vallen onder het begrip rechtshandeling. Wel zal de verdeling van de nalatenschap binnen de aangiftetermijn dienen plaats te vinden. De beperking tot de aangiftetermijn komt overeen met artikel 1, derde lid (nieuw) en wordt gesteld omwille van de uitvoeringspraktijk.

Onder de noemer «quasi-wettelijke verdeling» wordt in de praktijk overigens een heel scala van testamentvormen begrepen zoals die in de praktijk zijn ontwikkeld, neergelegd in een keuzemenu voor de erfgenamen. Gedacht kan worden aan de bevoegdheid om te kiezen voor vruchtgebruiktestament of voor een legaat tegen inbreng van de waarde. Hiervoor is reeds aangegeven dat een legaat tegen inbreng van de waarde tegen schuldigerkenning tot gevolg heeft dat bij het overlijden van de langstlevende artikel 10 van toepassing is, mits de langstlevende tot zijn overlijden het genot heeft behouden, zodat daarvoor geen uitzondering in artikel 10 hoeft te worden gemaakt voor het geval het legaat is opgenomen in een quasi-wettelijke verdelingstestament. Ik zie echter ook geen reden om een uitzondering te verlenen voor het geval de langstlevende en de kinderen de nalatenschap zo verdelen dat de uitkomst gelijk is aan die van een klassiek vruchtgebruiktestament. Slechts de civielrechtelijk gekozen weg tot verruiming van de termijn tot ongedaanmaking van de wettelijke verdeling door de langstlevende wordt fiscaal begeleid, in de situatie waarin de uitkomst gelijk is aan de uitkomst wanneer de erflater geen testament had opgemaakt. Voor alle andere situaties leidt het uitoefenen van bevoegdheden van het quasi-wettelijke verdelingstestament dus tot een rechtshandeling in de zin van artikel 10 waardoor de fictie in de toekomst van toepassing kan zijn. Op het zogenoemde ik-opa-testament kom ik later terug.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de betekenis van «ten koste van» in artikel 10. Blijkens vaste rechtspraak wordt «ten koste van» ingevuld als afkomstig uit het vermogen (zie gerechtshof 's-Hertogenbosch 28 november 1958, BNB 1959/271 en gerechtshof Amsterdam 19 oktober 1989, PW 19 790). Ook de verkoop van een goed tegen een zakelijke prijs onder voorbehoud van het recht van vruchtgebruik, valt derhalve onder de omschrijving «ten koste van». De koper heeft de blote eigendom van dat goed dan immers uit het vermogen van de verkoper verkregen. Het is dus niet zo dat «ten koste van» betekent dat degene die de rechtshandeling verricht, moet zijn verarmd.

In de nota van wijziging stel ik voor om de woorden «ten koste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven» in artikel 10 (nieuw) te vervangen door «ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven». In de situaties die onder deze zinsnede vallen, gaat het om gevallen waarbij de erflater het vruchtgebruik van een vermogensbestanddeel aanschafte met zijn eigen vermogen. Er is dus geen sprake van het omzetten van een eigendomsrecht op een bepaald vermogensbestanddeel in een genotsrecht en dus niet van een «ten koste van» in de klassieke betekenis. Het voorstel beoogt de mogelijke verwarring te voorkomen die het gevolg kan zijn van het tweemaal gebruiken van dezelfde woorden «ten koste van» voor twee verschillende situaties. Ten laste van betekent echter ook hier niet dat de langstlevende als gevolg van de rechtshandeling moet zijn verarmd.

Zoals hiervoor reeds aangegeven, wordt bij nota van wijziging voorgesteld het begrip rechtshandeling terug te laten keren in artikel 10. Onder het begrip rechtshandeling moet worden verstaan elke handeling die gericht is op een bepaald rechtsgevolg. Toepassing van artikel 10 vereist dus niet dat er een overeenkomst door de erflater is gesloten. Zo vormt

ook het accepteren van een last of het aanvaarden van een legaat tegen inbreng een rechtshandeling in de zin van artikel 10 (Hoge Raad van 19 juni 2009, nr. 08/01165, LJN BG6455). Om eventuele vragen over de reikwijdte van het begrip rechtshandeling te voorkomen, wordt verder voorgesteld ook op te nemen «of een samenstel van rechtshandelingen». Hiermee wordt nogmaals benadrukt dat artikel 10 ook van toepassing is op het resultaat van een complex van samenhangende rechtshandelingen. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen bij een zogenoemd super-turbo-testament. Bij een dergelijk testament verblijven op grond van de huwelijksvoorwaarden de goederen van de huwelijksgoederengemeenschap aan de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot. De nalatenschap van de eerststervende echtgenoot bevat hierdoor een overbedelingsschuld aan de langstlevende echtgenoot. Op grond van het testament van de eerststervende echtgenoot verkrijgt de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik van de nalatenschap onder de verplichting om de (overbedelings)schulden van de nalatenschap voor zijn rekening te nemen. In een dergelijk geval kan onder de huidige tekst van artikel 10 worden getwist of er iets ten koste van het vermogen van de langstlevende is verkregen, in verband met zowel een rechtshandeling waarbij de langstlevende partij was als in verband waarmee deze een genot heeft gehad. Geoordeeld zou kunnen worden dat het eerste element (ten koste van het vermogen van de langstlevende) zich voordoet bij het verblijven op basis van de huwelijksvoorwaarden, terwijl het genot samenhangt met het vruchtgebruiktestament. Het volgende voorbeeld geeft aan dat toepassing van artikel 10 omwille van een evenwichtige belastingheffing in een dergelijk geval niet gemist kan worden. Gesteld dat een gemeenschap van goederen 600 bedraagt, dan belooft de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot de helft daarvan of 300. De waarde van het recht van vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot belooft stel 60%. Vanwege de huwelijksvoorwaarden bevat de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot alle goederen van de huwelijksgoederengemeenschap. Het recht van vruchtgebruik daarvan bedraagt 60% van 600 of 360. De verkrijging van de langstlevende wordt dan gevormd door dit recht van vruchtgebruik van 360 waarop de overbedelingsschuld van 300, die hij op grond van het testament op zich dient te nemen, in aftrek komt. Per saldo bedraagt de verkrijging van de langstlevende echtgenoot 60. De erfgenamen verkrijgen de blote eigendom van de goederen van de nalatenschap, dus 600 minus 360 of 240, zodat samen met de verkrijging van de langstlevende het saldo van de nalatenschap van 300 wordt belast. Bij het overlijden van de langstlevende heeft deze geen eigen vermogen meer omdat dit geheel in een recht van vruchtgebruik is omgezet dat bij zijn overlijden eindigt. Zonder toepassing van artikel 10 zou in een dergelijk geval de langstlevende in het geheel geen vermogen nalaten, terwijl hij ten tijde van het overlijden van de eerststervende nog 300 aan eigendom had en van deze 300 het genot heeft behouden. Juist hiertegen treedt artikel 10 op. Teneinde te bereiken dat over deze toepassing geen twijfel kan bestaan, is bij nota van wijziging voorgesteld ook het samenstel van rechtshandelingen in artikel 10 op te nemen.

Aan de tekst van artikel 10 zijn de woorden «of diens partner» toegevoegd. Met deze woorden wordt bedoeld op de partner van de erflater die wel direct partij was bij de rechtshandeling of samenstel van rechtshandelingen. Bij het toepassen van deze uitbreiding is ondermeer gedacht aan de volgende situatie. Op grond van een ik-opa-testament, de leden van de VVD-fractie vragen daar ook naar, heeft de zoon van opa de last aanvaard om aan zijn kinderen (kleinkinderen van opa) een bedrag schuldig te erkennen. Het bedrag is pas na het overlijden van de langstlevende van de zoon en diens echtgenoot opeisbaar. De zoon heeft zijn kinderen met het aanvaarden van de last een vordering op zichzelf verschaft (zie Hoge Raad 19 december 1990, V-N 1991/718). De kleinkinderen zijn erfbelasting

verschuldigd over de contante waarde van de verkregen vordering. Wanneer de zoon overlijdt, vormt de nominale waarde van de vordering een schuld in zijn nalatenschap. Over de schuld aan zijn kinderen is de zoon bij leven geen rente verschuldigd, zodat hij bij leven het genot heeft gehad van het ter uitvoering van de lastbepaling schuldig gebleven bedrag. Het uitvoeren van deze lastbepaling is de rechtshandeling waarbij de zoon partij was en waardoor bij zijn overlijden artikel 10 van toepassing is. Als de zoon in wettelijke gemeenschap van goederen is gehuwd, is bij zijn overlijden artikel 10 van toepassing op de helft van de vordering, omdat slechts deze helft ten koste van zijn vermogen is verkregen. Bij het overlijden van zijn echtgenoot is naar het oordeel van rechtbank Haarlem (11 juni 2009 AWB 08/5589 tot en met 5591, LJN B17 558) artikel 10 niet van toepassing, omdat de echtgenoot geen partij bij de rechtshandeling is geweest. Hierdoor treedt een inconsequentie op. Immers bij het overlijden van de zoon kan maar de helft van de vordering in de heffing betrokken, omdat de (klein)kinderen hun lastbevoordeling verkregen «ten koste van» de wettelijke gemeenschap van goederen waarin de zoon gehuwd was. Zou het echtpaar buiten gemeenschap van goederen zijn gehuwd (koude uitsluiting), of wanneer opa een uitsluitingsclausule in zijn testament had opgenomen (artikel 1: 94 BW), dan zou bij het overlijden van de zoon de gehele vordering onderwerp zijn van toepassing van artikel 10 en niet slechts de helft. Dit verschijnsel doet zich niet alleen voor bij ik-opa testamenten maar telkens wanneer een in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot die bestuursbevoegd is voor het betreffende goed, de rechtshandeling verricht waar artikel 10 op ziet. Louter door het toepasselijke huwelijksgoederenregime is artikel 10 (over beide overlijdens bezien) op het geheel of slechts op de helft van het betreffende vermogensbestanddeel van toepassing. Deze uitkomst is niet beoogd. Daarom is bij nota van wijziging voorgesteld aan artikel 10 toe te voegen dat de fictie ook van toepassing is als de partner van de overledene de rechtshandeling heeft verricht. Het gaat dan om de partner ten tijde van de rechtshandeling.

Voor de goede orde merk ik op dat indien het genot doorloopt tot het overlijden van de langstlevende van beide partners, artikel 10 weliswaar bij het overlijden van de eerststervende van toepassing is, maar dat van oudsher het voortgezet vruchtgebruik voor de langstlevende partner een aftrekpost vormt voor de (klein)kinderen. Bij de overbrenging van de bepaling van het derde lid van artikel 10 (oud) naar artikel 7 (nieuw) komt dit aspect niet meer uitdrukkelijk naar voren. Daarom is bij nota van wijziging voorgesteld aan de opofferingen in het eerste lid van artikel 7 (nieuw) toe te voegen «of hetgeen door erfflater ten laste van de verkrijger werd bedongen». Dat betekent dat op de fictieve verkrijging een bedrag in mindering komt vanwege het voortgezette vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot. Dit bedrag wordt berekend aan de hand van de tabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

De leden van de VVD-fractie vragen of de regering bereid is een tegemoetkoming te treffen voor dubbele erfbelasting voor de belasting die de (klein)kinderen in de nalatenschap van opa betalen als die verkrijging door de werking van artikel 10 bij het overlijden van hun ouder opnieuw wordt belast. Artikel 7 voorziet niet in de verrekening van erfbelasting, omdat verrekening alleen nodig is als het object door één en dezelfde verkrijger twee maal van dezelfde persoon wordt verkregen. Dit is bijvoorbeeld aan de orde indien eerst een schenking plaatsvindt en door het overlijden van de schenker een fictie in werking treedt, waardoor het geschonkene bij de begiftigde nog een keer met erfbelasting wordt belast. Omdat een mens maar eenmaal overlijdt, hoeft de wet niet te voorzien in een verrekeningsmogelijkheid van erfbelasting met erfbelasting. Naar het oordeel van de regering is het ook niet wenselijk om verrekening te verlenen, omdat dan

met de erfbelasting naar het tarief ouder-kind, belasting zou worden verrekend naar het tarief grootouder-kleinkind. Ik acht deze testamentvorm bovendien zo ongewenst dat ik het niet nodig vind hiervoor een andere voorziening in verband met dubbele heffing in het leven te roepen. Ten eerste beogen ik-opa testamenten op een tamelijk agressieve wijze de belastingheffing te beperken. Omdat de vordering bij het overlijden van opa wordt bepaald op de contante waarde is de nominale waarde ervan veel hoger waardoor er eenvoudig een schuld kan ontstaan die bij het overlijden van de zoon diens vermogen overtreft. Hieraan kleven civielrechtelijke nadelen. Door de grote schuld aan de kinderen van de zoon, kunnen eventuele legaten die de zoon in zijn testament heeft opgenomen ten gunste van bijvoorbeeld een goed doel, mogelijk niet worden uitgekeerd. Kleinkinderen die van opa geen lastbevoordeling hebben gekregen (bijvoorbeeld omdat ze nog niet geboren waren toen opa overleed) verkrijgen erfrechtelijk mogelijk niets uit de nalatenschap van zoon, omdat eerst de ik-opa schulden aan hun broers en zussen moeten worden uitbetaald. Ten tweede lijkt een voorziening onnodig, omdat er een alternatief voorhanden is, waarbij opa het recht van vruchtgebruik van een vermogensbestanddeel aan zoon legateert en eigendom aan de kleinkinderen nalaat. Bij het overlijden van de zoon vervalt zijn recht van vruchtgebruik zonder dat een schuld diens nalatenschap uitholt ten nadele van anderen en zonder dat de heffing van erfbelasting over (een groot deel van) zijn nalatenschap wordt gefrustreerd. In een dergelijk geval speelt artikel 10 geen rol omdat de kleinkinderen niet iets ten koste van het vermogen van de zoon hebben verkregen, hetgeen bij een lastbevoordeling wel het geval is. Ten slotte mag verwacht worden dat, nu als gevolg van Hoge Raad van 19 juni 2009, nr. 08/01165, LJN BG6455, duidelijk is dat artikel 10 van toepassing is op ik-opa testamenten met een lastbevoordeling, de praktijk zich niet meer zal bedienen van dit type testamenten.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen naar de minimale rente die betaald moet worden op schuldigerkenningen uit vrijgevigheid, wil bij overlijden toepassing van artikel 10 achterwege blijven. De schuldigerkenning vindt vaak plaats aan een kind. Artikel 10 vereist dan ondermeer dat de ouder het genot heeft gehad van een vruchtgebruik dat ten laste is gekomen van de kinderen. In de rechtspraak is uitgemaakt dat daarvan ook sprake is indien de overledene tot zijn overlijden een deel van de vruchten genoot (Hoge Raad 2 juli 1965, nr. 15 366, BNB 1965/207). Voor de vraag wanneer een deel van de vruchten leidt tot een genot in de zin van artikel 10, oordeelde gerechtshof Amsterdam (28 september 1987, PW 19 634) dat daarvan sprake is indien dit deel 25% bedraagt van de vruchten die de overledene geacht kan worden te genieten. Voor dit laatste sloot het hof aan bij de rente op staatsleningen. Daarbij kunnen verder de vruchten die uitgaan boven de rekenrente zoals de tabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 die hanteert voor het waarderen van een vruchtgebruik, niet worden verwaarloosd (Hof Amsterdam 28 april 1995, PW 20 444). Deze rechtspraak is op zich genomen redelijk helder, maar niet samen te vatten in een concreet rentepercentage dat in alle gevallen toereikend is om toepassing van artikel 10 uit te sluiten. Ik wil wel een dergelijke concrete richtlijn verstrekken, zeker nu in de praktijk is gebleken dat daaraan een grote behoefte bestaat. Door een vaste norm in de wet op te nemen, verkrijgt de praktijk duidelijkheid over iets waarover, zoals deze leden terecht opmerken, al langere tijd onzekerheid bestaat. Omdat voor de waardering van een recht van vruchtgebruik wordt uitgegaan van het in het Uitvoeringsbesluit Successiewet gegeven percentage (thans 6%), ligt het voor de hand hierbij aan te sluiten. Indien een langstlevende ouder op grond van een testament een overbedelingschuld heeft die hij tegen jaarlijkse betaling van 4% rente levenslang schuldig mag blijven aan de kinderen, wordt immers voor de omvang van de verkrijgingen bij de kinderen de onderbedelingsvordering gewaardeerd

onder aftrek van het vruchtgebruik berekend tegen 2% over de (forfaitair bepaalde) looptijd. Door het opnemen van deze norm wordt dus enerzijds bereikt dat hetgeen de overledene geacht kan worden te genieten aan een maximum wordt verbonden en anderzijds dat er ook genot is als de vergoeding daar beneden ligt. Dus ook bij bijvoorbeeld een rente van 5,8% is er sprake van genot; een beetje genot is immers ook genot. Het genot is ook behouden indien 10% is overeengekomen en de ouder 6% betaalt. In dit geval heeft hij het genot over de rente behouden. Tevens is benadrukt dat de vergoeding in beginsel jaarlijks moet worden betaald. Wanneer dat niet is gebeurd, moeten om de toepassing van artikel 10 te voorkomen, de gemiste rentetermijnen (inclusief rente) alsnog worden betaald. Ter verduidelijk dient het volgende voorbeeld. Een ouder erkent ruim vier jaar voor zijn overlijden een bedrag uit vrijgevigheid schuldig aan een kind tegen 6% rente. In jaar 1 betaalt de ouder de rente. In de jaren 2 en 3 blijft de rentebetaling achterwege. In jaar 4 betaalt de ouder de rente over dat jaar. Begin jaar 5 overlijdt de ouder. In een dergelijk geval kan er discussie ontstaan of het vruchtgebruik tot (180 dagen voor) het overlijden heeft voortgeduurd. Door de betaling van de rente in en over jaar 4, lijkt het genot te zijn geëindigd. Nu slechts de helft van de verschuldigde rente is betaald, kan ook worden gesteld dat de ouder tot het tijdstip van zijn overlijden het genot van de schuldigerkende som heeft behouden. De bij nota van wijziging voorgestelde tekst van artikel 10, derde lid, maakt duidelijk dat ook in een dergelijk geval artikel 10 van toepassing is. Indien de ouder echter meer dan 180 dagen voor overlijden ook de rente over de openstaande jaren heeft betaald, is het genot in de zin van artikel 10 wel gestopt.

2. Artikel 11

De Hoge Raad heeft recent in een tweetal arresten geoordeeld dat er onder omstandigheden geen schenking aanwezig is indien een ouder in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging uit de maatschap met zijn kind treedt en zijn maatschapsaandeel tegen een prijs beneden de waarde overdraagt aan zijn kind. De leden van de ChristenUnie-fractie wijzen op deze arresten. In beide gevallen gaat het om de situatie dat een kind op grond van het maatschapscontract en omwille van de voortgezette bedrijfsuitoefening, voor het maatschapsaandeel van de ouder een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer behoeft te betalen (HR 20 maart 2009, nr. 43 393 en 43 394, V-N 2009/15.23). Bij het aangaan van het maatschapscontract heeft de ouder ingestemd met deze voor de overnemende maat gunstige uittreedcondities. Hoewel er daarom op dat moment sprake lijkt van een voorwaardelijke schenking (afhankelijk van het uittreden en overnemen), is de Hoge Raad van oordeel dat de ouder op het moment van uittreden een uit de redelijkheid en billijkheid voortvloeiende verplichting nakomt, voor zover de lagere overnamesom noodzakelijk is om de voortgezette bedrijfsuitoefening te verzekeren. In de berechte situaties, die zagen op kwesties van vóór de invoering van de huidige bedrijfsopvolgingsregeling, was de overnamesom vastgesteld op een niveau waarbij een nog juist lonende exploitatie door het overnemende kind mogelijk was en had het kind het voornemen om de onderneming voort te zetten.

Er bestaan meerdere redenen die aanleiding geven om de wet aan te passen en de overname tegen een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer zoals gedefinieerd in artikel 21, tiende lid, bij fictie als schenking aan te merken. Ten eerste is de precieze invulling van de «nog juist lonende exploitatiewaarde» nog niet verkend en kan daarmee aanleiding geven tot veel discussie en onduidelijkheid rondom bedrijfs-overdrachten. De omschrijving «nog juist lonende exploitatie» herinnert aan een resolutie van 25 augustus 1965, welke reeds in 1987 is inge-

trokken (besluit van 30 juni 1987, nr. 287–9104, BNB 1987/255). Voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 geldt de waarde going concern, die voor – en in overleg met – verschillende bedrijfssectoren concreet is uitgewerkt in een rekenmodel. Ten tweede is in de Successiewet 1956 sinds 2002 een voorziening opgenomen voor de kwesties die bij de Hoge Raad aan de orde waren. Inmiddels wordt het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern (plus 90% van de waarde going concern) onder voorwaarde dat de verkrijger de onderneming vijf jaar voortzet, vrijgesteld. Op basis van de arresten kan discussie ontstaan over de voortzettingsbedoeling van de opvolger ten tijde van de overdracht. Het voorstel brengt deze discussie terug naar het genormeerde voortzettingsvereiste gedurende vijf jaar na de verkrijging. Ten derde wordt gelijkheid bereikt met situaties waarin de bedrijfsopvolging plaatsvindt als gevolg van een overlijden. In geval de ouder door zijn overlijden niet langer deel uitmaakt van de maatschap, leiden de bepalingen van dit soort van maatschapscontracten thans reeds tot een fictieve verkrijging voor de erfbelasting. Het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern is dan op grond van deze fictiebepaling belast. Dit verschil is vervolgens in de bedrijfsopvolgingsregeling vrijgesteld, onder voorwaarde dat de verkrijger de onderneming vijf jaar voortzet. Voor gevallen als de berechte vormt het verschil tussen liquidatiewaarde en de «nog juist lonende exploitatiewaarde» bij overdracht tijdens leven, geen belaste verkrijging. Het onderscheid komt naar voren bij niet-voortzetten binnen de vijfjaarstermijn van de bedrijfsopvolgingsregeling. Bij de overdracht tijdens leven is er dan geen – voorwaardelijke vrijgestelde – verkrijging waarvan de vrijstelling kan worden teruggenomen en bij overgang krachtens overlijden wel. Dit kan leiden tot een groot verschil in fiscale behandeling in overigens gelijke gevallen en gaat in tegen de uitgangspunten van de bedrijfsopvolgingsregeling. Eenzelfde verschil in fiscale behandeling treedt op in vergelijking met overdrachten buiten vennootschapsverhoudingen, omdat de overdragende ondernemer bij deze overdracht geen uit de redelijkheid en billijkheid voortvloeiende verplichting nakomt. Het voorstel merkt dit soort contractuele situaties voor de schenkbelasting aan als een fictieve verkrijging, net zoals deze voor de erfbelasting sinds 1897 een fictieve verkrijging vormen. Daartoe is de omschrijving voor toedelings-, overnemings- en verblijvingsbedingen in de eerste twee leden van artikel 11 aangepast. In geval het eerste lid van toepassing is, vormt het bij leven krachtens een overeenkomst verbleven, toegedeelde of overgenomen (aandeel in een) goed een verkrijging voor de schenkbelasting. Op de verkrijging zijn vervolgens de bepalingen van de wet van toepassing zodat een verschuldigde vergoeding op grond van artikel 5, tweede lid, in mindering komt en een beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling kan worden gedaan.

De leden van de VVD-fractie, ChristenUnie-fractie en CDA-fractie merken op dat de voorgestelde redactie van het vierde lid van artikel 11, met name in verband met verrekenbedingen in huwelijkse voorwaarden, de reikwijdte van de fictie vergroot. Dit is het gevolg van het samenbrengen van de bepalingen van artikel 7 (oud), 9, eerste lid, (oud) en 11 (oud) in het nieuwe artikel 11. Omdat hiermee geen inhoudelijke wijziging is beoogd, is bij nota van wijziging voorgesteld de tekst van artikel 7 (oud) terug te brengen in het nieuwe vierde lid van artikel 11.

Tevens maak ik van de gelegenheid gebruik bij nota van wijziging een aanpassing in het vijfde lid van artikel 11 voor te stellen. De eerste drie leden van artikel 11 (nieuw) zijn alleen van toepassing indien de verkrijger partner is van erflater of een bloed- of aanverwant tot en met de vierde graad is. Deze inperking bestond voorheen niet voor de verkrijgingen van het derde lid. Wanneer iemand bijvoorbeeld aan een vriendin (niet partner) een bedrag schuldig erkent onder voorwaarde dat de vriendin

nog in leven is bij zijn overlijden, leidt dat onder de huidige wet tot een belaste verkrijging en in het voorstel niet. Dit is een niet bedoeld effect van het overbrengen van de bepaling van artikel 9, eerste lid, naar artikel 11. Ik heb daarom bij nota van wijziging voorgesteld de woorden «Het eerste tot en met het derde lid» in artikel 11, vijfde lid, te vervangen door de woorden «Het eerste en het tweede lid».

3. Artikel 15

De leden van de CDA-fractie en van de VVD-fractie hebben een aantal vragen over het wetsvoorstel gesteld met betrekking tot het voorgestelde artikel 15 van de Successiewet 1956. Deze leden stellen onder meer de vraag of een direct opeisbaar gestelde lening tussen ouders en kinderen waarover een rente van 4% wordt berekend nooit tot een schenking ter zake van de rente kan wordt aangemerkt. In het wetsvoorstel wordt aangesloten bij het percentage, bedoeld in het elfde lid van artikel 21, dat wordt gehanteerd bij de berekening van de waarde van een vruchtgebruik. Dit percentage bedraagt momenteel 6%. Elders in deze nota wordt aangegeven dat het voornemen bestaat om dit percentage in het uitvoeringsbesluit te handhaven. Dit betekent dat er alleen geen sprake is van een fictieve schenking als een rente van 6% wordt gehanteerd. In het genoemde voorbeeld is er wel sprake van een fictieve schenking. Onder de huidige wetgeving worden vanuit de praktijk regelmatig vragen over de hoogte van de zakelijke rente gesteld. Dit speelt naast een schenking van een vruchtgebruik onder andere bij een schuldig erkenning uit vrijgevigheid en een legaat tegen inbreng van de waarde welke wordt schuldig gebleven en die kunnen leiden tot de toepassing van artikel 10. In het bij nota van wijziging voorgestelde derde lid van artikel 10 (nieuw) wordt voor de hoogte van de rente aangesloten bij de bepaling in het dertiende lid van artikel 21. Ook voor artikel 15 (nieuw) wordt bij deze bepaling aangesloten. Dit heeft tot gevolg dat indien de partijen een lager percentage dan 6% hanteren, een schenking wordt aangenomen. De schenking bedraagt dan het verschil tussen het daadwerkelijk gehanteerde rentepercentage en 6%. Op dit duidelijker in de wettekst tot uitdrukking te laten komen is in de nota van wijziging voorgesteld om «het vruchtgebruik» te vervangen door «een vruchtgebruik».

De fractieleden vragen daarnaast of laagrentende leningen tussen vennootschappen onder de toepassing van artikel 15 vallen. Het voorgestelde artikel 15 is ruim geformuleerd. Dit heeft tot gevolg dat alle geldleningen die direct opeisbaar zijn en waarover geen of een te lage rente is afgesproken onder de toepassing van dit artikel kunnen vallen. Volledigheidshalve geef ik aan dat onder een geldlening alle in een geldsom uitgedrukte vorderingen van een schuldeiser wordt verstaan. Omdat artikel 15 een fictiebepaling is, vindt geen beoordeling plaats of is voldaan is aan het civiele giftbegrip. Bij een geldlening tussen onafhankelijke (niet-gelieerde) vennootschappen zal vanuit civielrechtelijk oogpunt over het algemeen geen sprake zijn van een gift, omdat de geldverstrekende vennootschap geen wil tot bevoordeling heeft. Door deze fictiebepaling worden ook de vennootschappen waarbij van een wil tot bevoordeling geen sprake is in de heffing van de schenkbelasting betrokken als de overeengekomen rente lager is dan 6%. Hetzelfde geldt voor direct opeisbare leningen met geen of een lage rente die door een financiële instelling aan een natuurlijk persoon of vennootschap zijn verstrekt. Ik acht het niet wenselijk dat op deze geldleningen artikel 15 van toepassing kan zijn. Bij nota van wijziging heb ik daarom voorgesteld de werkingssfeer van het voorgestelde artikel 15 te beperken. In de nieuwe opzet zal artikel 15 alleen van toepassing zijn op leningen die, direct of indirect worden aangegaan tussen natuurlijke personen en waarbij de geldgever bij het verstrekken van de lening niet handelt in de uitoefening van zijn beroep of

bedrijf. Deze wijziging brengt mee dat artikel 15 ook niet van toepassing is op gelieerde, niet zakelijk handelende, vennootschappen. Ik acht dit niet bezwaarlijk, omdat bij gelieerde vennootschappen een onzakelijke lening leidt tot een informele kapitaalstorting of een winstuitdeling. Van een informele kapitaalstorting kan bijvoorbeeld sprake zijn als de houdstermaatschappij een onzakelijke geldlening verstrekt aan haar dochtermaatschappij. Deze onzakelijkheid wordt gerepareerd via de vennootschapsbelasting. Indien de vennootschap van een ouder een onzakelijke geldlening aan de vennootschap van een kind verstrekt, is er sprake van een winstuitdeling aan de ouder. In deze situatie is er echter tevens sprake van een (indirecte) geldlening van de ouder aan zijn kind zodat, ingeval van een laagrentende, direct opeisbare lening, er op grond van artikel 15 sprake is van een fictieve schenking aan het kind. Ook tussen natuurlijke personen en vennootschappen komt het voor dat direct opeisbare leningen met geen of een lage rente worden afgesproken. Hierbij valt te denken aan geldleningen tussen een ouder en de vennootschap van een kind. Ook in dat geval is er via de vennootschap sprake van een indirecte geldlening aan het kind zodat artikel 15 van toepassing is.

Aan de regering is door de leden van de CDA-fractie gevraagd om het begrip «van dag tot dag» nader toe te lichten. In de memorie van toelichting is opgenomen dat is gekozen tussen «tot wederopzegging» en «van dag tot dag». Voor het begrip «tot wederopzegging» is niet gekozen, omdat het hier direct opeisbare leningen betreft en het heel moeilijk is om voor deze leningen op voorhand de (verwachte) looptijd te bepalen. Volledigheidshalve geef ik aan dat bij niet-direct opeisbare geldleningen, die vanwege de rentebepaling (of het ontbreken daarvan) onder het civielrechtelijke begrip gift vallen, de grootte van de schenking in het ingangsjaar van de geldlening wordt berekend op basis van de vastgestelde of verwachte looptijd. Als de looptijd niet is vastgesteld gebeurt dit door middel van de levensverwachting van de begiftigde.

Nu voor het begrip «van dag tot dag» is gekozen wordt enkel het jaarlijks fictief genoten vruchtgebruik in de heffing betrokken. Als door een ouder een renteloze direct opeisbare lening aan zijn kind is verleend dan is, onder de voorgestelde vrijstellingen en het ongewijzigde percentage van het dertiende lid van artikel 21, schenkbelasting verschuldigd als het uitgeleend bedrag meer bedraagt dan € 83 333. Dit geldt natuurlijk alleen als de ouder in het betreffende jaar geen andere (fictieve) schenkingen aan het kind heeft gedaan.

De leden van de CDA-fractie vragen of door de bepaling in het wetsvoorstel ook vorderingen en schulden die voortkomen uit het huwelijksvermogensrecht en het erfrecht tot de toepassing van dit artikel kunnen leiden. Meer specifiek wordt gevraagd of onderbedelingsvorderingen die kinderen krijgen op grond van een wettelijke verdeling van de nalatenschap onder de toepassing van dit artikel vallen. Met betrekking tot de onderbedelingsvorderingen die zijn verkregen wegens een wettelijke verdeling merk ik op dat deze vorderingen op basis van de bepalingen in het Burgerlijk Wetboek niet direct opeisbaar zijn. Om deze reden is artikel 15 niet op deze vorderingen van toepassing. Bij een verdeling van een huwelijksgemeenschap kan wel overeen worden gekomen dat een overbedelingsschuld bijvoorbeeld renteloos en direct opeisbaar is. In zo'n geval en in soortgelijke gevallen valt deze schuld onder de werking van artikel 15.

In het tweede lid van artikel 15 is opgenomen dat geacht wordt dat het totale bedrag op de laatste dag van het kalenderjaar of op de dag van overlijden van de schuldeiser is geschonken. De leden van de VVD-fractie vragen of deze bepaling in combinatie met de 180-dagen regeling wel redelijk uitpakt. Ik neem aan dat hiermee de volgende situatie wordt bedoeld. De schuldeiser overlijdt op 1 oktober van een bepaald jaar. Artikel 15 brengt met zich mee dat het totale bedrag van het vruchtgebruik

van dat jaar over de direct opeisbare lening geacht wordt op 1 oktober te zijn geschonken. Nu de schenking wordt geacht op overlijdensdatum te hebben plaatsgevonden, te weten op een ondeelbaar moment net voor het overlijden, brengt dit de toepassing van artikel 12 met zich mee. Artikel 12 wordt dan toegepast over het vruchtgebruik over de periode van 1 januari tot 1 oktober. Door de fictiebepaling in artikel 15 wordt in artikel 12 een groter bedrag in aanmerking genomen als het vruchtgebruik over 180 dagen voor het overlijden. Het ligt echter niet voor de hand om voor deze gevallen een nieuw schenkingsmoment in het leven te roepen op de 181ste dag voor het overlijden om zo het genoten vruchtgebruik vóór de periode van 180 dagen buiten de heffing van erfbelasting te houden. Zoals hierboven aangegeven zal een direct opeisbare schuld, waarop geen of een lage rente is overeengekomen, niet in alle gevallen tot de heffing van schenkbelasting leiden. Dit is onder andere afhankelijk van de geldende vrijstellingen en de hoogte van het uitgeleende bedrag. Volledigheidshalve geef ik nog aan dat in dit geval de geheven schenkbelasting op de erfbelasting in mindering mag worden gebracht. Voor dit wetsartikel is in het wetsvoorstel geen overgangsregeling opgenomen. De fractieleden van het CDA ontvangen hierover graag nader uitleg. Ik heb hiervoor gekozen omdat de partijen altijd de mogelijkheid hebben om een direct opeisbare geldlening van een rente-bepaling te voorzien, zodat deze niet tot een fictieve schenking leidt. De partijen zijn sinds de publicatie van het wetsvoorstel op de hoogte van de eventuele fiscale gevolgen van het niet aanpassen van de geldlening. Mocht de geldlening niet tijdig zijn aangepast dan kan dit altijd nog in de jaren na de inwerkingtreding van de herziene wet plaatsvinden. Wel is dan natuurlijk schenkbelasting over de voorafgaande jaren verschuldigd. Bij de beslissing om geen overgangsregeling op te nemen heeft ook meegespeeld dat de schuldenaar vanwege de direct opeisbaarheid van de lening in staat zal zijn om de lening alsnog af te lossen. Op grond van artikel XII van het wetsvoorstel vinden gewijzigde of ingevoegde artikelen van de Successiewet 1956 voor het eerst toepassing met betrekking tot belastbare feiten die zich hebben voorgedaan op of na de datum van inwerkingtreding van deze wet. Voor artikel 15 houdt dit concreet in dat vanaf de invoeringsdatum van dit wetsvoorstel de betreffende direct opeisbare leningen met geen of een te lage rente moeten worden aangepast wil er geen sprake zijn van een fictieve schenking.

Recht van overgang

De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af of het afschaffen van het recht van overgang geen onevenwichtigheden met zich mee kan brengen, en verzoeken de regering in dat verband te reageren op de situatie dat er twee ondernemers zijn, van wie er één in Nederland en één in België woont en die beiden een onderneming in Nederland hebben. Wanneer ze beiden overlijden, wordt er thans over de waarde van de onderneming geheven in Nederland, maar onder de nieuwe wetgeving niet meer, in het geval de erfflater in het buitenland woont.

Vooraf merk ik op dat ten aanzien van de in België wonende ondernemer met een onderneming in Nederland de beschreven situatie niet kan zien op een ondernemer van Nederlandse nationaliteit, die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten en in België is gaan wonen, komt te overlijden. In dat geval is immers de zogenoemde tienjarenregeling van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 van toepassing. De hiervóór bedoelde ondernemer van Nederlandse nationaliteit wordt dan als fictief inwoner van Nederland aangemerkt, zodat op die basis zijn Nederlandse onderneming volledig in de erfbelasting wordt betrokken.

Is voor de in België wonende ondernemer met een onderneming in Nederland de tienjarenregeling niet van toepassing (hij is van buitenlandse nationaliteit, of hij is van Nederlandse nationaliteit maar woont na emigratie al langer dan tien jaren in België, of hij is van Nederlandse nationaliteit maar heeft altijd al in België gewoond), dan wordt in Nederland zijn onderneming niet meer via het recht van overgang in de heffing betrokken, in tegenstelling tot de Nederlandse onderneming van de in Nederland wonende ondernemer. Dit betekent echter niet dat de onderneming van deze in België wonende ondernemer nergens meer in de successieheffing zou worden betrokken. Nu hij in België woont op het moment van overlijden, wordt op grond van artikel 1 van het Belgisch Wetboek der Successierechten in België successierecht geheven over zijn netto wereldvermogen, derhalve inclusief zijn Nederlandse onderneming. Aangezien België, evenals Nederland, bij de voorkoming van dubbele successiebelasting de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet hanteert, leidt dat ertoe dat België geen Nederlandse successiebelasting over de Nederlandse onderneming hoeft te verrekenen, nu Nederlandse successiebelasting ontbreekt. In zoverre is er dan ook, vanuit grensoverschrijdend perspectief, naar mijn oordeel geen sprake van een onevenwichtigheid.

De leden van de PvdA-fractie vragen zich verder af of de uitvoeringstechnische argumenten voor afschaffing van het recht van overgang sterk zijn, omdat de buitenlandse erflater toch al bekend is vanwege de IB-aangifte voor zijn Nederlandse winst, die ook na zijn overlijden nog zal moeten worden gedaan.

In de memorie van toelichting heb ik aangegeven dat de reden voor het voorstel voor afschaffing van het recht van overgang samenhangt met de verhouding tussen baten en lasten, waarbij de relatief geringe opbrengst van ca. € 6 miljoen staat tegenover ingewikkelde regelgeving, die ook Europeesrechtelijk regelmatig onder vuur ligt. Het gaat derhalve met name om een budgettair en een fiscaal-juridisch argument, en niet zozeer om een uitvoeringstechnisch argument. Ik ben het met de leden van de fractie van de PvdA eens dat een uitvoeringstechnisch argument, als enig argument voor afschaffing van het recht van overgang over een Nederlandse onderneming, niet sterk zou zijn, omdat de gegevens voor die onderneming toch al bekend zijn. Wel vestig ik er in dit verband nog de aandacht op dat in feite vrijwel uitsluitend aanslagen inzake recht van overgang worden opgelegd over verkrijging van onroerende zaken (met name vakantiewoningen), en dus het aantal aanslagen recht van overgang over Nederlandse ondernemingen heel beperkt is. Voorts kan voor ondernemingsvermogen verkregen van een (feitelijk of fictief) in Nederland wonende erflater een beroep worden gedaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Onder de huidige Successiewet 1956 kan dat, bij toepassing van het recht van overgang, niet voor Nederlands ondernemingsvermogen verkregen van een in buitenland (bijvoorbeeld in België) wonende erflater. In de huidige situatie wordt dan ook het laatstbedoelde Nederlandse ondernemingsvermogen van een in het buitenland wonende erflater slechter behandeld dan het Nederlandse ondernemingsvermogen van een in Nederland wonende erflater. Zou het recht van overgang worden gehandhaafd, dan zou deze ongelijke behandeling moeten worden opgeheven.

De leden van de PvdA-fractie vinden het gevolg van de afschaffing van het recht van overgang nog vreemder, wanneer de erfgenamen in het gegeven voorbeeld inwoners van Nederland zijn, omdat beiden nu belast zijn en in de toekomst de ene erfgenaam wel belast wordt en de andere niet.

Dienaangaande merk ik op dat in de heffingssystematiek van de Nederlandse Successiewet 1956 niet wordt aangesloten bij de woonplaats van de erfgenaam (verkrijger) maar bij de woonplaats van de erflater. Het voorstel tot afschaffing van het recht van overgang heeft vanwege deze heffingssystematiek het door de leden van de PvdA-fractie gesignaleerde onderscheid tot gevolg. In de huidige heffingssystematiek wordt namelijk de successiebelasting geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen van de erflater, waarbij het verschil uitmaakt of de erflater al dan niet in Nederland woont. De belasting wordt daarentegen geheven van de erfgenaam (verkrijger). In het gesignaleerde voorbeeld wordt weliswaar de ene in Nederland wonende erfgenaam in Nederland belast en de andere in Nederland wonende erfgenaam niet belast in Nederland, maar de laatstbedoelde erfgenaam zal in België worden belast, nu de erflater aldaar woonde bij zijn overlijden en er geen Nederlandse belasting kan worden verrekend met de Belgische belasting. Overigens zal de eerstbedoelde erfgenaam, afhankelijk van de situatie, een beroep kunnen doen op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Het vorenstaande komt erop neer dat, gezien de huidige Nederlandse heffingssystematiek, de beschreven situatie van de twee ondernemers naar mijn oordeel niet moet worden beoordeeld vanuit de optiek van de erfgenamen, maar vanuit de optiek van de erflater.

Afgezonderd particulier vermogen

Ik ben bijzonder verheugd dat er een kamerbrede instemming is om het bestaande heffingsvacuüm door de afzondering van vermogen in afgezonderde particuliere vermogens (APV's) tegen te gaan. Ook in de vakliteratuur is er grote eensgezindheid dat de regering er goed aan doet voor te stellen dat het vermogen van APV's wordt toegerekend aan personen. Een wettelijke regeling is hard nodig, daarover is iedereen het eens. Een situatie van zwevend vermogen, dat wil zeggen vermogen dat onbelast blijft, wordt onwenselijk geacht. Ondanks deze brede steun moet zeker kritisch worden gekeken naar onderdelen van de voorgestelde wettelijke regeling. En dat hebben de leden van de fracties gedegen gedaan. Er zijn kanttekeningen geplaatst waarop ik nader zal ingaan. In ieder geval komt helder naar voren dat de toerekening aan de inbrenger gedurende zijn leven logisch en redelijk is. In internationaal verband is deze toerekening ook niet ongebruikelijk. Aan deze toerekening hoeft derhalve niet meer te worden gesleuteld en daarmee is een belangrijke stap gezet naar het in de belastingheffing betrekken van zwevend vermogen.

Ik wil benadrukken dat het toerekenen van vermogen van het APV aan de inbrenger en na diens overlijden aan zijn erfgenamen verschillende gunstige aspecten kent die mogelijk tot op heden onvoldoende belicht zijn. Bedacht dient te worden dat het merendeel van de APV's als belangrijkste vermogensbestanddeel een (indirect) aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap heeft. Bij toerekening wordt de persoon aan wie wordt toegerekend aangemerkt als aanmerkelijkbelanghouder. De faciliteit van de bedrijfsopvolgingsregeling is dan bijvoorbeeld mogelijk van toepassing, maar ook andere faciliteiten voor de DGA¹ zoals de onbelaste schenking bij leven kan men deelachtig worden als de voorstellen van de regering kracht van wet krijgen. Door rechtstreekse toerekening van het vermogen van het APV aan natuurlijke personen genieten deze personen ook de bescherming die verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen bieden.

Gevolg van de transparante benadering van APV's is ook dat rekening wordt gehouden met de woonplaats van de inbrenger en diens erfgenamen. Woont de inbrenger of een erfgenaam in het buitenland dan kan Nederland slechts zeer beperkt belasting heffen, namelijk alleen met

¹ Notitie Fiscale positie directeur-grootaandeelhouder van 29 april 2009, DB/2009/210 U.

betrekking tot specifieke Nederlandse vermogensbestanddelen. Deze personen genieten tevens verdragsbescherming.

Het wetsvoorstel voor APV's moet worden gezien in het perspectief van een samenhangend geheel van verschillende heffingswetten in Nederland die gelden voor alhier belastingplichtige natuurlijke en rechtspersonen. Nederland loopt met de voorgestelde aanpak van APV's internationaal voorop, dat is zeker, maar verwacht mag worden dat ook in andere landen maatregelen komen in de aanpak van belastingconstructies met behulp van onduidelijke (buitenlandse) rechtsfiguren. In onder andere de discussie over de aanpassing van de Spaarrenterichtlijn komt naar voren dat het negeren van onduidelijke rechtsfiguren op brede steun kan rekenen. In Anglo-Amerikaanse rechtsstelsels is de trust, een belangrijke vorm van een APV, weliswaar (beperkt) verankerd, maar de ervaring leert dat deze verankering niet of nauwelijks tot belastingopbrengsten leidt. Landen als het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten van Amerika hebben net als Nederland ook veel «last» van allerlei soorten APV's zoals de trust die de heffingsgrondslag uithollen. Hetzelfde geldt voor andere OESO-landen. Geen land heeft een passend antwoord op belastingconstructies met APV's. Veel gehoord is dat geen land goed bij dit soort vermogens kan komen en als men er al bij komt schieten de wettelijke regelingen tekort. Dat maakt het ook moeilijk om regelingen uit andere landen over te nemen, omdat het vaak gaat om specifieke regelingen (bijvoorbeeld voor de Duitse en Oostenrijkse Familienstiftung) die zijn ingebed in een totaal van wettelijke regelingen in het betreffende land en omdat weinig of geen informatie bestaat over de effectiviteit van dergelijke regelingen. In de literatuur wordt ook gemeld dat aan bepaalde buitenlandse regelingen weer bezwaren kleven. Dat sterkt mij in de gedachte dat een eigen koers moet worden gevaren. Een koers die is ingezet in het wetsvoorstel.

De leden van de CDA-fractie hebben een aantal vragen gesteld over APV's. Die vragen beantwoord ik hierna. Gevraagd wordt in welk deel van de APV's andere dan fiscale motieven een rol spelen. De afgelopen jaren heeft de praktijk laten zien dat fiscale motieven voorop staan bij het instellen dan wel oprichten van een APV. Andere dan fiscale motieven spelen ook wel een rol, maar zijn veelal van ondergeschikt belang. De verwachting en bedoeling van de nieuwe wettelijke systematiek is dat een APV voortaan met name gebruikt zal gaan worden voor niet-fiscale doeleinden (bijvoorbeeld het bijhouden van familiekapitaal). Ook wordt gevraagd een nadere toelichting te geven op de stelling dat geen enkele inbrenger «immers» vermogen overdraagt aan een beheerder zonder zeker te weten dat het vermogen toekomt aan de begunstigen die hij aanwijst. Het gaat hier om het verschil tussen een APV en een algemeen nut beogende instelling (ANBI). Bij een ANBI doet de schenker definitief afstand van het vermogen en kan er niet meer over beschikken. Het bestuur van de ANBI krijgt de beschikkingsbevoegdheid om het geschonken gekregen vermogen conform haar doelstellingen aan te wenden. Bij een APV ligt het anders: het bestuur van het APV moet het ontvangen vermogen conform de wensen van de inbrenger aanwenden ten behoeve van het particuliere belang. In bepaalde APV's wordt op papier (bijvoorbeeld in de trustakte) de beheerder vrije beschikkingsbevoegdheid toegekend, maar in de praktijk wordt aan de veelal onbekende beheerder in een belastingparadijs maar weinig discretionaire ruimte overgelaten. Via – voor de inspecteur onzichtbare – instructies wordt de beheerder geïnstrueerd hoe te handelen. Dit kan ik me ook goed voorstellen: als je de bedoeling hebt vermogen af te zonderen voor bijvoorbeeld familieleden dan wil je ook zeker weten dat dit vermogen bij hen terecht komt op een manier zoals jij het wilt. Dat heb ik willen duidelijk maken.

Opgemerkt wordt dat het belangrijk is dat het doel – het bieden van toereikende middelen aan de Belastingdienst – wel wordt gerealiseerd, aangezien de budgettaire effecten van het belasten van afgezonderd particulier ten aanzien van de schenk-, erf- en inkomstenbelasting worden geraamd op € 210 miljoen. De vraag of de regering kan aangeven in hoeverre zij van mening is dat de geboden middelen daadwerkelijk toereikend zijn, wordt bevestigend beantwoord. De voorgestelde wettelijke maatregelen voor APV's zijn helder: ingewikkelde juridische discussies over de toerekening van het discretionair deel van een APV behoren tot het verleden. Toerekening vindt plaats aan de inbrenger en na zijn overlijden aan diens erfgenamen. Belastingplichtigen en hun adviseurs hoeven niet meer te twifelen hoe de betrokkenheid in de aangifte moet worden verwerkt en komen daarmee niet in de verleiding om bij geen enkele betrokkene iets aan te geven. Omdat het instellen van onduidelijke (buitenlandse) APV's een fenomeen is van de laatste decennia zal vanaf 2010 in de meeste situaties toerekening plaatsvinden aan de inbrenger omdat deze persoon veelal nog niet zal zijn overleden. Overigens kan heldere wetgeving ook rekenen op de instemming in de vakliteratuur. Heldere wetgeving maakt het mogelijk de vereiste budgettaire dekking te realiseren. Die budgettaire dekking is er op basis van de cijfers van de Belastingdienst en van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). Schattingen in rapporten van commissies van de Amerikaanse Senaat laten ook zien dat er wereldwijd zodanig grote vermogens zijn ondergebracht in APV's dat de geprognosticeerde belastingopbrengsten kunnen worden behaald.

De vraag of nader kan worden ingegaan op de toerekening per erfgenaam, beantwoord ik als volgt. Toerekening van de vermogensbestanddelen van een APV vindt volgens de hoofdregel plaats naar rato van de inbreng aan de persoon die vermogen in het APV heeft ingebracht. Zolang een ander dan de inbrenger geen concreet recht krijgt richting het APV blijft tijdens zijn leven het vermogen toegerekend worden aan de inbrenger. Zodra een begunstigde evenwel jegens een APV een concreet juridisch afdwingbaar recht krijgt, wordt een schenking aan de begunstigde geconstateerd die daarvoor wordt belast. De begunstigde wordt vervolgens voor het recht betrokken in de heffing van inkomstenbelasting (box 1, 2 of 3). Bij de inbrenger wordt in zoverre niet meer geheven: het recht van de begunstigde is een schuld van de inbrenger. Bij overlijden van de inbrenger worden de vermogensbestanddelen van het APV, onder aftrek van de voormelde schuld aan de begunstigde, geacht tot de nalatenschap van de inbrenger te behoren. De erfgenamen worden pro rata belast voor de fictieve verkrijging krachtens erfrecht. Voor de toerekening per erfgenaam wordt de wettelijke of de testamentaire verdeling gevolgd. Uitgegaan wordt derhalve van de feitelijke verdeling.

Een kanttekening bij de geschetste toerekening aan de erfgenamen is dat het onder omstandigheden mogelijk is dat erfgenamen in de belastingheffing worden betrokken die geen of slechts ten dele begunstigde van het APV zijn. In reactie hierop wordt gewezen op de noodzaak van een robuuste aanpak. In deze aanpak wordt zo veel mogelijk aangeknoopt bij de meest voorkomende praktijksituaties. In de praktijk wordt gezien dat in nagenoeg alle situaties de erfgenamen ook de begunstigten zijn van het afgezonderd particulier vermogen. Slechts in uitzonderingssituaties zal het anders zijn. Zelden of nooit zal iemand in de heffing worden betrokken zonder dat hij tot (een deel van) het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen gerechtigd zal worden. Op de vraag of de regering kan aangeven in hoeverre zij van mening is dat de erfgenamen van de insteller van een APV per definitie ook de beoogde begunstigten zijn, vermeld ik dat in de praktijk van de afgelopen decennia mij geen gevallen bekend zijn geworden waarbij de voorgestelde systematiek van toerekening tot onbillijkheden leidt. Overigens wijs ik er op dat de inbrenger

vooraf of tussentijds rekening kan houden met de toerekening aan de erfgenamen na zijn overlijden. Vooraf ziet op nieuwe APV's vanaf 2010; tussentijds ziet op bestaande APV's. Het is weinig reëel om te veronderstellen dat de beheerder van het afgezonderd particulier vermogen in de praktijk geen rekening heeft te houden met akten, instructies en andere aanwijzingen. Is evenwel duidelijk dat een erfgenaam niets zal verkrijgen uit een afgezonderd particulier vermogen dan ligt het voor de hand dat een ander gerechtigd is tot dit (deel van het) vermogen. In deze situatie is wettelijk voorzien: deze andere gerechtigde wordt voor zijn gerechtigdheid belast. Ook is voorzien in de situatie dat de erfgenaam is uitgesloten als begunstigde: er staat tegenbewijs open in situaties van uitsluiting van begunstiging. De mogelijkheid dat personen tussentijds van de lijst van begunstigten worden afgevoerd of dat anderen als begunstigten aan die lijst worden toegevoegd, is de afgelopen jaren in de praktijk niet door de Belastingdienst geconstateerd.

Er is voor de belastingheffing niet «gemakshalve» aangeknoopt bij het erfgenaamschap. Er is juist bewust bij deze categorie aangeknoopt omdat deze categorie helder is en niet of moeilijk te manipuleren is. Er bestaat ook geen onduidelijkheid of men erfgenaam is of niet. Of men begunstigde is, is vaak niet (direct) duidelijk. Bovendien worden veruit alle situaties in de praktijk bestreken. Een alternatief om na het overlijden van de inbrenger niet te heffen bij de erfgenamen maar bij het APV zelf stuit op grotere bezwaren dan in de voorgestelde systematiek. Erfbelasting en in volgende jaren winstbelasting dient in dat alternatief geheven én geïnd te worden bij het APV: dit is uiterst lastig gelet op de doorgaans feitelijke vestiging in een belastingparadijs. In een dergelijk systeem worden in het buitenland wonende erfgenamen uiteindelijk zwaarder belast dan ingeval rechtstreeks aan hen zou worden toegerekend. Het alternatief om aan te knopen bij uiteindelijke daadwerkelijke verkrijgingen door een begunstigde, laat situaties van zwevend vermogen in stand zolang geen vermogen wordt uitgekeerd: dit vind ik erg bezwaarlijk.

Op de vraag aan de regering nader in te gaan op haar stelling dat het recht op de periodieke uitkeringen behoort tot het inkomen uit werk en woning (box 1) kan worden geantwoord dat periodieke uitkeringen en verstrekkingen bij de gerechtigde in aanmerking worden genomen. Afhankelijk van de aard van de periodieke uitkeringen vindt belastingheffing plaats als sprake is van inkomen uit werk en woning in box 1 (op grond van artikel 3 101) of als sprake is van inkomen uit sparen en beleggen in box 3. Er dient wel sprake te zijn van concreet juridisch afdwingbare rechten.

Gevraagd wordt waarom geen mogelijkheid wordt geboden om, zoals in transparantieovereenkomsten wel gebruikelijk zou zijn, de toerekening van het vermogen te wijzigen zonder dat juridisch afdwingbare rechten ontstaan. Ik denk dat hier sprake is van een misverstand. Uitgangspunt is dat de transparantieovereenkomst tussen de belastingplichtigen en de Belastingdienst de toerekening van het vermogen van het APV vaststelt. Overgang van vermogen van de inbrenger naar de begunstigde kan niet onbelast plaatsvinden. Als onder het huidige recht eerst wordt toegerekend aan de ouder en men wijzigt de toerekening richting de kinderen dan is dat ook nu een belastbare schenking, ongeacht of sprake is van juridisch afdwingbare rechten. Wordt een verwachting van een kind op de verkrijging van een uitkering van de ouder omgezet in een afdwingbaar recht van het kind dan vindt op dat moment een schenking van de ouder aan het kind plaats.

Na het overlijden van de inbrenger kan een erfgenaam tegenbewijs leveren dat het vermogen van het APV niet aan hem dient te worden toegerekend. Gevraagd wordt door onder andere de leden van de fracties van het CDA en de VVD om nadere uitleg over deze mogelijkheid van

tegenbewijs. Ik wil aangeven dat het de erfgenaam volledig vrijstaat hoe hij het tegenbewijs levert. In dit soort vaak complexe feitelijke situaties is vooraf niet te bepalen welk middel van tegenbewijs wel en welk niet kwalificeert. Net als bij iedere vorm van tegenbewijs gelden vrije bewijsmiddelen, d.w.z. aktes, overeenkomsten, rechterlijke uitspraken, verklaringen van andere erfgenamen et cetera. Ik wil dit dynamische proces overlaten aan de praktijk en reken daarbij op een redelijke opstelling van de inspecteur.

De vraag of het begrip «particulier» gedefinieerd wordt als «ten faveure van de belastingplichtige, zijn partner en zijn bloed- of aanverwanten in de rechte lijn en tot en met de vierde graad van de zijlijn», beantwoord ik ontkennend. In de praktijk zal de familiekring in veel gevallen zich in het begin beperken tot kinderen, kleinkinderen en eventueel broers, zussen, neven en nichten. Maar na overlijden van enkele generaties zal de familiekring groter worden. In de praktijk zien we ook familiefondsen waartoe verwanten in verdere graad zijn gerechtigd. De beperking tot de vierde graad van de zijlijn geldt alleen ingeval vermogensbestanddelen worden vervreemd (artikel 2.14a, derde lid, letter b, Wet inkomstenbelasting 2001). Maar met betrekking tot bijvoorbeeld schenkingen van vermogensbestanddelen (artikel 2.14a, derde lid, letter a, Wet inkomstenbelasting 2001) bestaat naar mijn mening geen reden om familieleden buiten de genoemde kring buiten aanmerking te laten.

Gevraagd wordt wat wordt bedoeld met de zin: «Het lichaam heeft afgezonderd ten faveure van zijn aandeelhouder/natuurlijk persoon; het bedrijfsbelang is immers niet gediend met meer dan bijkomstige particuliere belangen van de aandeelhouder, of van zijn partner of zijn bloed- en aanverwanten in de rechte lijn en tot en met de vierde graad van de zijlijn.» Het antwoord luidt dat als een vennootschapbelastingplichtig lichaam – bijvoorbeeld een BV – een APV instelt en er vermogen in stort, deze BV dat doet ten gunste van haar (groot)aandeelhouder. Het gaat per slot van rekening om een APV die juist een particuliere belang dient. Het zakelijk belang van de BV is met deze afzondering van vermogen ten bate van het particuliere belang niet gediend.

Gevraagd wordt nader in te gaan op de te introduceren bijzondere verhaalsmogelijkheid op Nederlandse eigendommen van het APV voor gevallen waarin het innen van het belastingverhaal veelal niet mogelijk is en welke belastingjurisdicties de regering precies op het oog heeft. Uit de wijze waarop het in het wetsvoorstel opgenomen artikel 23a Invorderingswet 1990 is opgebouwd, volgt dat allereerst wordt gekeken of het APV verhaal biedt, onderdeel a. Mocht het APV geen verhaal bieden, bijvoorbeeld omdat het is gevestigd in een niet-coöperatief belastingparadijs of in een land waarmee geen (invorderings)verdrag bestaat, dan komt de ontvanger pas aan onderdeel b van artikel 23a van de Invorderingswet 1990 toe. De ontvanger zal altijd eerst trachten verhaal te halen bij het APV zelf. Hiermee is gewaarborgd dat de derde, in wie het APV direct of indirect een belang heeft van 5% of meer, niet onnodig wordt geconfronteerd met invorderingsmaatregelen op grond van het voorgestelde artikel 23a, onderdeel b, van de Invorderingswet 1990. Dat volgt niet uit de tekst van het artikel maar uit de wijze waarop het artikel is vormgegeven. Voorts wordt een nadere reactie verzocht op het advies van de Raad van State om het voorgestelde verhaalsrecht in onderdeel b (goederen van derden) te schrappen. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting is er sprake van een drietrapsraket bij de invordering. Allereerst wordt ingevorderd bij de belastingschuldige zelf. Indien de invordering daar niet (volledig) slaagt, wordt ingevorderd bij het APV op grond van artikel 23a, onderdeel a, Invorderingswet 1990. Mocht de invordering daar ook niet slagen, dan pas komen de goederen in beeld van derden waarin het APV als deelnemer een belang heeft op grond van artikel 23a, onderdeel b, Invorderingswet 1990. Het artikel is noodzakelijk om een geconstrueerd

invorderingsvacuüm te voorkomen. Daarnaast is het artikel nodig om de budgettaire dekking voor de tariefsverlaging in de Successiewet 1956 te behalen.

De leden van de fracties van het CDA, de SP en D66 stellen een aantal vragen over het overgangsregime voor bestaande APV's ten aanzien waarvan een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst is gesloten. Deze vragen maken duidelijk dat deze voor de praktijk belangrijke problematiek nader dient te worden uiteengezet. Daarom is het allereerst van belang stil te staan bij de vaststellingsovereenkomsten die zijn gesloten. In een vaststellingsovereenkomst verklaren de betrokkenen gezamenlijk een overeenkomst te willen sluiten als bedoeld in artikel 900 van het Burgerlijk Wetboek, boek 7, titel 15. Via deze overeenkomst hebben de partijen uitdrukkelijk en zonder voorbehoud jegens elkaar vastgesteld hoe de fiscale kwalificatie voor het verleden en voor de toekomst luidt, dit ter voorkoming van geschillen of om een einde te maken aan bestaande onzekerheid over de heffing en inning. De overeenkomst is gebaseerd op de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Niet alleen de transparantieovereenkomst zoals is vermeld in het zogenoemde trustbesluit maar ook specifieke schriftelijke afspraken met de inspecteur kwalificeren als vaststellingsovereenkomsten. In deze overeenkomsten is telkens het vermogen van het APV toegerekend aan personen. Het laten zweven, dat wil zeggen onbelast laten van vermogen van het APV, is nimmer afgesproken. Dat zou ook lijnrecht in strijd zijn met het beleid. Wat is in de praktijk dan wel afgesproken? Daarover kan het volgende worden opgemerkt. In veel transparantieovereenkomsten is overeengekomen dat het vermogen zonder de heffing van schenkingsrecht, die kon oplopen tot maar liefst 68%, in een APV kon worden ingebracht onder de voorwaarde dat het ingebrachte vermogen onverkort werd aangemerkt als vermogen van de inbrenger. In bepaalde overeenkomsten is toegerekend aan de erfgenamen of de begunstigen, bijvoorbeeld in de situatie dat het inbrengen van vermogen buiten de Nederlandse heffings sfeer had plaatsgevonden, en er zijn afspraken gemaakt over de waardering van de ingebrachte vermogensbestanddelen en de verdeling tussen de erfgenamen of begunstigen. Ook zijn er afspraken gemaakt dat tegen betaling van het verwantentarieef (tariefgroep 1 of 2) vermogen kon worden ingebracht in een APV onder de voorwaarde dat deze verwanten het vermogen vervolgens in hun belastingheffing in aanmerking namen.

De leden van de CDA-fractie hebben het aldus juist begrepen dat er sprake moet zijn van op 20 april 2009 bestaande afspraken over de wijze van toerekening van vermogensbestanddelen van APV's. De reden dat voor deze datum is gekozen, is dat het overgangsrecht bedoeld is voor de belastingplichtige die de vermogensbestanddelen van hun APV al sinds jaar en dag in de belastingheffing betrekken. Zou van een latere datum worden uitgegaan dan ontstaat onbedoeld anticipatiegedrag. Nieuwe overeenkomsten na deze datum zijn en worden daarom niet gesloten. Het precieze aantal bestaande afspraken is onbekend maar het gaat om enkele honderden gevallen. Het aantal gevallen waarin op geen enkele manier richting de Belastingdienst kenbaar is gemaakt dat er sprake is van betrokkenheid bij een APV is naar schatting vele malen hoger.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie ben ik bereid een uitbreiding te geven voor gevallen waarin men geen vaststellingsovereenkomst heeft gesloten met de Belastingdienst maar waarin men wel volledig handelt in de geest van het transparantiebeleid dat al jarenlang wordt uitgedragen. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een belastingplichtige in zijn aangiftebiljet inkomstenbelasting aankruist of op andere wijze de inspecteur op de hoogte brengt dat hij betrokken is bij een APV en dat hij de vermogensbestanddelen van het APV in zijn belastingheffing betreft als ware er geen APV. Belastingplich-

tigen die in hun aangifte alleen de trustvraag in het aangiftetiljet hebben aangekruist maar het vermogen van het APV niet in aanmerking hebben genomen, hebben geen recht op toepassing van het overgangsrecht.

Op de vraag of een vaststellingsovereenkomst met een betrokken belastingplichtige bij een irrevocable discretionary trust wordt gerespecteerd, kan ik antwoorden dat iedere vaststellingsovereenkomst wordt gerespecteerd. Alleen zuivere irrevocable discretionary trusts zoals in de zogenoemde «trustarresten» kregen na 18 november 1998 (de datum van de trustarresten) geen afspraak omdat dan het vermogen zou blijven zweven. Dit soort gevallen zijn er niet geweest, althans niet bekend bij de Belastingdienst. Er zijn echter wel overeenkomsten gesloten over irrevocable discretionary trusts waarbij de vermogensbestanddelen wel volledig aan personen werden toegerekend. Ook deze afspraken worden gerespecteerd.

Gevraagd wordt of de boete die geldt voor zwartsparenders en die kan oplopen tot 300% ook aan de orde kan zijn ten aanzien van APV's. Deze vraag beantwoord ik bevestigend. Ingeval een APV bijvoorbeeld een geheime buitenlandse bankrekening bezit dan is het mogelijk dat een boete van 300% wordt opgelegd aan de inbrenger of diens erfgenamen waaraan de vermogensbestanddelen van het APV worden toegerekend als belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Met het tussenschuiven van een APV kan derhalve een boete niet worden ontlopen.

Gevraagd wordt nader in te gaan op de toerekeningsvariant waarin het vermogen wordt toegerekend aan de inbrenger gedurende diens leven en na diens overlijden aan de begunstigden. Ik merk allereerst op dat ik verheugd ben dat er brede steun is voor toerekening van het vermogen van een APV aan de inbrenger tijdens zijn leven. Aangezien de meeste APV's in de afgelopen 25 jaar zijn ingesteld zal naar verwachting in veruit de meeste gevallen toerekening plaatsvinden aan de inbrenger. Maar het wettelijke systeem zal ook een juiste toerekening moeten kennen na het overlijden van de inbrenger. Ik ben mij daar terdege van bewust en heb daarom verschillende varianten uitgebreid afgewogen. In de afweging van pro's en contra's is de variant van toerekening aan de erfgenamen naar voren gekomen als de beste variant. Deze variant sluit goed aan bij de bestaande praktijk dat in nagenoeg alle gevallen de erfgenamen ook de begunstigden zijn van het APV. Ingeval niet-erfgenamen begunstigden zijn dan hebben deze begunstigden doorgaans een concreet recht richting het APV. Dit concrete recht wordt volgens de voorgestelde wetssystematiek in alle gevallen bij deze begunstigde belast en blijft buiten aanmerking bij de erfgenamen. Het aanknopen bij de erfgenamen biedt ook het grote voordeel dat deze groep bekend is of wordt op het moment van overlijden van de inbrenger. Dit geldt niet per definitie voor de groep van begunstigden richting een APV. Personen, niet zijnde erfgenamen, weten bijvoorbeeld niet dat ze begunstigde zijn of de kring van begunstigden kan na het overlijden veranderen, bijvoorbeeld als gevolg van een bijzondere gebeurtenis. Voorts biedt het toerekenen aan de erfgenamen het voordeel dat een robuust systeem ontstaat dat aanzienlijk moeilijker is te frustreren met behulp van fiscale constructies. Het aanwijzen van een zogenoemde stroman in een exotisch belastingparadijs als begunstigde is aanzienlijk eenvoudiger dan het ont erven van de gebruikelijke wettelijke erfgenamen en het aanwijzen van de genoemde stroman als erfgenaam. Tot slot wijs ik er op dat in de literatuur wordt opgemerkt dat in het buitenland geen of slechte ervaringen bestaan met het toerekenen aan de begunstigden. In Duitsland is gebleken dat de toerekening van een doelvermogen aan begunstigden in de praktijk tot grote problemen leidt.

De leden van de CDA-fractie vragen speciale aandacht te besteden aan de variant van een Nederlandse familiestichting, zoals ook door de

commissie Moltmaker is gesuggereerd, en verzoeken daarbij ook in te gaan op een vestigingsplaatsfictie en op regelingen in het buitenland. De leden van de fractie van D66 vragen ook naar buitenlandse regelingen. Zoals de leden van de CDA-fractie zelf al aangeven levert de variant van een Nederlandse familiestichting een beperkte aanpak van de problematiek van zwevend vermogen op. Die beperktheid schuilt met name in het geval dat de stichting Nederland verlaat en zich elders vestigt. Dit is niet ondenkbeeldig en zelfs bijzonder eenvoudig te realiseren: het feitelijk leiden van de stichting wordt verplaatst naar personen in het buitenland. Het aanhouden en aangroeien van vermogen ten behoeve van de begunstigden vindt vervolgens onbelast plaats en ontvangen uitkeringen zullen in veel situaties niet belast zijn. En het uitstellen van de heffing van schenk- en erfbelasting gedurende bijvoorbeeld 60 jaar is in de praktijk eenvoudig te verlengen: de in het buitenland gevestigde stichting draagt haar vermogen onbelast over aan een nieuwe stichting. In een dergelijke variant blijven heffingsvacua bestaan, hetgeen ik nu juist niet wil. Om hieraan het hoofd te bieden zou een aanzienlijk ingewikkelder regeling moeten worden ontworpen hetgeen de uitvoerbaarheid niet ten goede komt. Bovendien wijs ik er op dat in de praktijk meerdere keren is aangegeven dat iedere heffing van schenkingsrecht bij inbreng van vermogen in een familiestichting op onoverkomelijke bezwaren stuit. Tien percent zoals de commissie Moltmaker voorstelt zou te hoog zijn, maar ook lagere percentages zijn nog te hoog. In het ingediende wetsvoorstel is daarom gekozen voor een sluitend systeem waarin vermogen onbelast kan worden afgezonderd in een APV, omdat dit vermogen onverkort wordt geacht vermogen van de inbrenger te zijn. Het introduceren van een vestigingsplaatsfictie zou voor een Nederlandse familiestichting een oplossing kunnen bieden maar neemt de vorenstaande bezwaren maar gedeeltelijk weg en biedt wederom mogelijkheden om vermogen te laten zweven. Immers bij het verplaatsen van de zetel van de Nederlandse familiestichting naar een verdragsland zal de vestigingsplaatsfictie niet werken: het woonland is uiteindelijk heffingsbevoegd en veel verdragslanden betrekken – net als Nederland – stichtingen niet in de belastingheffing. Mocht Nederland wel heffingsbevoegd zijn omdat de familiestichting in een niet-verdragsland is gevestigd dan voorzie ik grote problemen bij de inning van belastingschulden. Het lijkt verre van denkbeeldig om te veronderstellen dat de ontvanger aanslagen oninbaar moet verklaren als hij moet invorderen in exotische, ver weg gelegen (voormalige) belastingparadijzen. Voorts is de Moltmaker-variant niet aantrekkelijk voor families waarvan het merendeel van de familieleden in het buitenland woont. Kortom, de Moltmaker-variant beantwoordt niet aan de behoeften van de praktijk en levert te veel wetstechnische en uitvoeringsproblemen op. Wat betreft de vergelijking met een Duitse of Oostenrijkse Familienstiftung merk ik op dat deze rechtsfiguur – zoals in de literatuur al wordt opgemerkt – geen dekkende oplossing is om zwevend vermogen uit te bannen.

Op verzoek van de leden van de fractie van de PvdA zal worden ingegaan op het commentaar van de redactie van Vakstudienieuws van 8 mei 2009 op het wetsvoorstel. Veel van de opmerkingen van de redactie van Vakstudienieuws komen terug als vragen van de diverse kamerfracties. Vakstudienieuws merkt op dat overeenkomstig de wens uit de praktijk, een wettelijke regeling voor APV's hard nodig is. Met de toerekening aan de inbrenger kan men vrede hebben. Ook in internationaal verband is dit niet ongebruikelijk (zo bijvoorbeeld ook de Amerikaanse «grantor trust» regels in IRC, Sec. 671 t/m 679). De toerekening aan erfgenamen kan echter niet op instemming van de redactie rekenen. Zij verzoekt om een nadere bespiegeling waarom niet voor andere oplossingen is gekozen zoals de toerekening aan de begunstigden. Op de keuze om niet toe te rekenen aan de begunstigde is hiervoor reeds uitgebreid ingegaan. Ik ben me bewust dat in theorie sprake kan zijn van een discrepantie, namelijk

dat erfgenamen niet per definitie begunstigen hoeven te zijn, maar in de dagelijkse praktijk doet het probleem zich niet voor en wordt het niet waargenomen. Volgens Vakstudienieuws leert de praktijk dat het voorgestelde verhaalsrecht in de Invorderingswet 1990 hard nodig is om een geconstrueerd heffingsvacuüm te pareren en in zoverre kunnen zij begrip opbrengen voor de voorgestelde bepaling. Maar de redactie waarschuwt voor overfixatie op het onmogelijk maken van onbedoeld gebruik. In de beantwoording van vragen over de reikwijdte van het verhaalsrecht wordt uitgebreid stilgestaan bij de geuite bezwaren.

Naar aanleiding van een vraag ter zake van de leden van de PvdA-fractie en die van de VVD-fractie deel ik mee dat in het verleden geheven schenkingsrecht zal worden teruggegeven indien sprake is van dubbele heffing. Deze situatie doet zich voor als in het verleden ter zake van de inbreng ten laste van het APV schenkingsrecht is geheven en als gevolg van de nieuwe wettelijke systematiek het in het APV afgezonderde vermogen weer wordt toegerekend aan de inbrenger. In de nota van wijziging is hier uitvoering aan gegeven.

De leden van de PvdA-fractie vragen in te gaan op een artikel van mr.dr. Ineke A. Koele. Bij de Belastingdienst zijn geen gevallen uit de praktijk bekend waarin het voorgestelde wettelijke stelsel tot gigantische overkill zal leiden. Waarop de auteur doelt is niet duidelijk. In gevallen waarin toch van overkill sprake is, zal de tegenbewijsregeling uitkomst bieden. Over de opmerking van de auteur dat de fictie dat erfgenamen worden geacht het vermogen van het doelvermogen in gelijke delen te bezitten geheel losstaat van de juridische werkelijkheid, merk ik het volgende op. Zoals de NOB ook bepleit, verdient het de voorkeur dat, indien en voor zover mogelijk, de fiscaalrechtelijke benadering zoveel mogelijk aansluiting zoekt bij de civielrechtelijke uitgangspunten, zeker in de Successiewet 1956. In de fiscale wetgeving, en zeker in de Successiewet 1956, wordt zo veel mogelijk aangesloten bij het burgerlijk recht, zo ook in dit wetsvoorstel. Heeft een begunstigde een juridisch afdwingbaar recht richting een APV dan wordt deze begunstigde ook zelf voor dit recht in de belastingheffing betrokken: het fiscale recht volgt het civiele recht. De voorgestelde wettelijke maatregelen zien echter op het zogenoemde discretionaire deel van afgezonderde particuliere vermogens, dat wil zeggen het deel waarvoor de civielrechtelijke duiding veelal onduidelijk is. Bij bepaalde hybride rechtsfiguren, bijvoorbeeld de zuivere irrevocable discretionary trust, is het vermogen niet meer van de inbrenger maar het is ook nog niet van de begunstigde. Het fiscale recht kan niet langer uit de voeten met een naar Nederlandse begrippen onduidelijke civielrechtelijke duiding. De Hoge Raad wijst in de zogenoemde trustarresten ook op deze discrepantie. Daarom is voor het discretionaire gedeelte van onduidelijke (buitenlandse) rechtsfiguren gekozen voor een robuust stelsel waarin de economische werkelijkheid prevaleert boven de juridische vormgeving. De auteur waarschuwt er voor dat diegenen waarop deze regeling is gericht de toepassing zullen kunnen vermijden. Ik heb deze waarschuwing overgenomen en bij nota van wijziging het begrip erfgenamen uitgebreid. Tot slot vragen de leden van de PvdA-fractie aandacht voor de in hetzelfde artikel geschetste mogelijke samenloop van SBBI's en APV's. Om misverstanden te voorkomen is in de nota van wijziging de definitie van een afgezonderd particulier vermogen aangepast. Uitdrukkelijk is opgenomen dat een instelling zoals genoemd in art. 32, eerste lid, onderdeel 8, van de Successiewet 1956, die een sociaal belang behartigt (SBBI), niet wordt aangemerkt als een afgezonderd particulier vermogen.

De leden van de SP-fractie hebben een aantal vragen over APV's. Deze vragen beantwoord ik als volgt. Op de vraag van de leden van de SP-fractie wanneer voor het eerst APV's zijn gebruikt om belastingheffing in het woonland te ontgaan, kan ik mededelen dat vooral in de jaren '80 van de vorige eeuw brede interesse begon te ontstaan voor het fenomeen

van het APV. Dat neemt niet weg dat de Belastingdienst ook is gestuit op enkele APV's die al in de vijftiger, zestiger en zeventiger jaren zijn ingesteld.

De leden van de SP-fractie merken terecht op dat al in het jaar 2000 het beleid was dat het creëren en in stand houden van een «zwevend» vermogen ongewenst was. In 1994 is dit beleid voor de eerste keer gepubliceerd. Op de vraag waarom de toen ingestelde maatregelen het zwevend vermogen niet konden voorkomen, kan worden geantwoord dat er toen nog geen wettelijke maatregelen waren getroffen, de bestrijding vond eerst alleen in de uitvoeringssfeer plaats, desnoods tot aan de rechter. De aanpak van zwevend vermogen was en is nog steeds geënt op beleid, uit te voeren door de Belastingdienst. Inmiddels hebben de ontwikkelingen in de praktijk en in de rechtspraak duidelijk gemaakt dat beleidsregels niet volstaan. Beleid weerhoudt belastingplichtigen er niet van massaal APV's in te stellen. Detectie van APV's door de Belastingdienst blijkt evenwel steeds moeilijker te zijn. Ook de rechtspraak van de afgelopen jaren geeft geen heldere lijn aan hoe iedere betrokkene bij een APV moet worden behandeld. Alleen wettelijke maatregelen kunnen definitief een einde maken aan de voornoemde knelpunten.

De leden van de SP-fractie merken terecht op dat bij het instellen van afgezonderd particulier vermogen geen sprake is van een belaste handeling. Tot 2010 was de inbreng van vermogen in een APV een belaste schenking volgens de zogenoemde trustarresten. Dit bleek in de praktijk eenvoudig te ontgaan door vanuit het buitenland vermogen in te brengen in een APV, namelijk door dit te doen buiten de tienjaarstermijn en vervolgens «berooïd» naar Nederland te (r-)emigreren. Vanaf 2010 is een inbreng onbelast zodat tijdelijke fiscale emigratie niet nodig is aangezien het ingebrachte vermogen op basis van de wet toegerekend wordt aan de inbrenger. Het laten inbrengen van vermogen door niet-Nederlanders, dat wil zeggen personen die niet (fictief) inwoner zijn, was onbelast en blijft ook onbelast. Deze inbreng valt buiten de Nederlandse jurisdictie. De voorgestelde wetswijziging maakt echter wel ongedaan dat bij remigratie van de desbetreffende niet-Nederlanders, dat wil zeggen de inbrenger of na zijn overlijden diens erfgenamen, in Nederland niet kan worden geheven. De vermogensbestanddelen van het APV worden jaarlijks bij deze inwoners van Nederland in de heffing van inkomstenbelasting betrokken. In de aangifte krijgt de Belastingdienst inzage in de samenstelling van het vermogen van het APV en in de aan te geven waarde van de opties, octrooien en merkenrechten, ongeacht of dit vermogen in de Nederlandse of buitenlandse periode is ingebracht. Zonder de wettelijke maatregelen is een dergelijke heffing niet of nauwelijks mogelijk; heffing is dan alleen mogelijk als de inspecteur aannemelijk weet te maken dat de betrokkene een meer dan blote verwachting heeft richting het APV. Bovendien zijn dergelijke APV's zonder de voorgestelde wetgeving moeilijk op te sporen: inbrengers en begunstigen zullen telkens betwisten betrokken te zijn bij het APV. In hun aangifte maken zij dan veelal geen melding van hun betrokkenheid.

De beantwoording van de vraag van deze leden naar wat bedoeld wordt met de passage in de memorie van toelichting dat er voor bestaande afgezonderde particuliere vermogens een toerekening plaatsvindt van de bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven in een vaststellingsovereenkomst, is al eerder meegenomen bij de beantwoording van vragen van de leden van de fractie van het CDA.

De leden van de SP-fractie vragen naar een update van de stand van zaken over de herziening van de Spaarrenterichtlijn. De stand van zaken van de spaartegoedenrichtlijn is dat deze richtlijn op dit moment besproken wordt in Brussel en dat de schatting is dat een akkoord nog wel een jaar op zich zal laten wachten. Met de ramingen is hiermee geen rekening gehouden. Een raming is sowieso heel lastig want het gaat hier immers om zwart geld.

De vraag van de leden van de fractie van de SP of de buitenlandse dividendbelasting in Nederland door de inbrenger en na diens overlijden door de erfgenamen kan worden verrekend met de te betalen inkomstenbelasting, kan bevestigend worden beantwoord. Deze verrekeningsmogelijkheid past volledig in het systeem van toerekening aan de inbrenger of diens erfgenamen.

De leden van de VVD-fractie hebben een aantal vragen over APV's die hierna zullen worden behandeld.

Allereerst komt het de leden van de VVD-fractie als onrechtvaardig voor dat het trustvermogen standaard (en keer op keer) tot successieheffing leidt bij de erfgenamen van de oorspronkelijke eigenaar/erflater, indien de erfgenamen niet de beneficiaries uit de trust zijn. Gevraagd wordt naar de rechtvaardigheidsgronden. De rechtvaardigingsgrond voor het heffen van erfbelasting per generatie is een belangrijke pijler in de Successiewet 1956. Deze rechtvaardiging geldt ook voor de inbrenger van het vermogen in een hybride rechtsfiguur die zijn particuliere belang nastreeft. Als de inbrenger overlijdt gaat het vermogen van het APV de erfgenamen aan en is het rechtvaardig hen in de heffing te betrekken als zij overlijden. Zodoende ontstaat geen ongelijke behandeling met andere belastingplichtigen die direct, dat wil zeggen niet door tussenschuiven van een APV, vermogensbestanddelen bezitten. Dit wordt slechts anders indien de erfgenamen geen begunstigen van een APV blijken te zijn. Als zij dit kunnen bewijzen, wordt het niet aan hen toegerekend, bij leven noch bij overlijden.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe volgens de regering de fiscale positie uitpakt van de beneficiary die niets erft. Hierop luidt het antwoord dat deze persoon niet in beeld komt indien deze geen concreet recht heeft richting het APV. Niet de beneficiary maar de erfgenaam wordt in de heffing betrokken behoudens tegenbewijs. Aangezien de erfgenaam veelal ook beneficiary is zal deze persoon in de praktijk vaak wel in de heffing worden betrokken zodra de inbrenger is overleden.

Deze leden stellen voorts de vraag of er niet zou moeten worden gekozen om alleen te heffen van degenen die erfgenaam zijn en ook daadwerkelijk verkrijgen uit de trust. Ik deel dit oordeel niet omdat het vermogen dat voor deze erfgenamen bedoeld is onbelast blijft zweven zolang niets uitgekeerd wordt. Tevens creëert dit een ongelijkheid met personen die niets in een APV hebben ingebracht. Het wetsvoorstel beoogt een dergelijke heffingsvacuüm en een dergelijke ongelijke behandeling tussen economisch vergelijkbare personen te voorkomen.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de heffing loopt ter zake van trustvermogen ingeval de erflater de Staat tot enig erfgenaam benoemt. Ik begrijp de vraag van de VVD-fractie als aan de vraag wordt toegevoegd dat de wettelijke erfgenamen van de inbrenger weliswaar de begunstigen zijn van de trust maar dat zij zijn onterfd. Er zou dan een heffingslek ontstaan. In de nota van wijziging is het begrip erfgenaam uitgebreid om een heffingslek zoals hier aan de orde is, te voorkomen.

Tot slot vragen de leden van de VVD-fractie of kan worden aangegeven wat de gevolgen zijn van het wetsvoorstel voor bijvoorbeeld familieverenigingen die gemeenschappelijk een vakantiehuisje beheren. Het vermogen van de vereniging wordt toegerekend aan de inbrengers en na hun overlijden aan diens erfgenamen naar rato van het aantal (familie-)leden. Bedraagt het vermogen in een op 1 januari 2010 bestaande APV waarvan de inbrenger dan al is overleden per erfgenaam minder dan € 5000 dan vindt geen toerekening plaats. Wordt de grens van € 5000 evenwel overschreden dan vindt wel toerekening aan en belastingheffing bij de erfgenamen plaats.

De leden van de fractie van D66 vragen of het mogelijk is om een fiscale meldplicht voor doelvermogens te creëren in de gevallen waarin een

begunstigde binnenlands of buitenlands belastingplichtig is in Nederland, waarbij bijvoorbeeld de beheerder van de trust e.d. mede aansprakelijk wordt gesteld voor het niet voldoen aan de fiscale informatieverplichtingen. Sinds 1994 staat de vraag over betrokkenheid bij trusts en andere APV's in het aangiftebiljet inkomstenbelasting. In zoverre bestaat er al een fiscale meldplicht. Maar onder het voorgestelde nieuwe wettelijke regime zal de meldplicht in de aangifte nader worden vormgegeven. Het initiatief om te melden dat men betrokken is bij een APV rust derhalve al jaren op de belastingplichtige maar als gevolg van de voorgestelde wetgeving veronderstelt de regering dat discussies over wel of niet melden tot het verleden behoren. Een medeaansprakelijkheid van een veelal in niet-verdragsland gevestigde beheerder van een APV lijkt mij niet opportuun. Tevens zouden de leden van de D66-fractie vernemen hoe een dergelijke informatieplicht zich zou verhouden tot TIEA's, die recent zijn en worden afgesloten met belastingparadijzen, alsmede de informatie-uitwisselingsbepaling in door Nederland gesloten belastingverdragen. Gegevens-uitwisselingsverdragen, bijvoorbeeld TIEA's, vormen een onderdeel in het geheel van maatregelen om in het buitenland gestald vermogen in beeld te krijgen. TIEA's bieden de Belastingdienst de mogelijkheid om de gegevens over de betrokkenen bij een specifieke APV op te vragen in het land waarmee de TIEA is gesloten maar dan moet de Nederlandse inspecteur het APV al wel op het spoor zijn. Een spontane of automatische gegevens-uitwisseling afkomstig uit het buitenland ontbreekt. De suggestie van de leden van de D66-fractie om gegevens over APV's uit te wisselen zullen worden meegenomen bij de inrichting van de uitvoeringspraktijk van internationale gegevensuitwisseling. In andere landen is men overigens ook druk doende om meer zicht te krijgen op het bestaan van afgezonderde particuliere vermogens en de geldstromen met de betrokken belastingplichtigen. Zo geldt sinds kort in Nederland dat belastingplichtigen in hun aangiftebiljet melding moeten maken van het inbrengen van vermogen in een trust.

De leden van de fractie van D66 vragen om een uitleg van de term «particulier belang». De term «particulier belang» moet ruim worden geïnterpreteerd, waarbij in eerste instantie gezien wordt op het belang van een familie en hun verwanten. Niet wordt gezien op een algemeen nut beogend belang of een sociaal belang. Bij een particulier belang kan ook worden gedacht aan een belang van bijvoorbeeld een groep personen die een gezamenlijk vermogensbestanddeel (bijvoorbeeld een huis of een pakket opties) hebben. In het wetsvoorstel wordt gebruik gemaakt van een «open» norm om ruimte te geven voor toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen en om een invulling aan de rechter over te laten. Het begrip wordt daarmee zoveel als mogelijk dynamisch gehouden.

De leden van de fracties van het CDA en van D66 vragen hoeveel «meer dan bijkomstig» bedraagt. Onder de term «meer dan bijkomstig» moet, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, 10% à 15% worden verstaan. Met deze term is de relatie tot de ANBI's gelegd die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen. Daar gaat het om een getalsmatig criterium van 90% of meer. Er is derhalve sprake van communicerende vaten. Een uitloop naar 15% is incidenteel mogelijk, namelijk in het geval in enig jaar het particuliere belang «wat meer» wordt beoogd, bijvoorbeeld omdat een uitkering buiten de algemeen nutsfeer de 10%-grens overschrijdt. Aansluiten bij een 50% past aldus niet in het wettelijke systeem.

De suggestie van de leden van de D66-fractie om wettelijk vast te leggen dat SBBI's en APV's elkaar niet kunnen overlappen, neem ik over en is verwerkt in de nota van wijziging.

Sociaal Belang Behartigende Instellingen (SBBI)

De leden van de fractie van het CDA vragen of de regering nader kan toelichten waarom er, gezien de inhoud van de desbetreffende communautaire bepaling en gelet op de aan de omvang van de vrijstelling voor commerciële (btw-belaste) ondernemers verbonden belangen, op dit moment geen ruimte is om de omzetgrens van artikel 11, eerste lid, onderdeel v, van de Wet op de omzetbelasting 1968 te indexeren.

Het probleem met deze vrijstelling is dat zij speelt op het raakvlak van commerciële en niet-commerciële activiteiten. Dat maakt dat deze vrijstelling met terughoudendheid moet worden toegepast. In de eerste plaats vanwege economische redenen. In de BTW dient het economisch gelijke immers in principe ook gelijk te worden behandeld. Anders ontstaan er scheve verhoudingen en zullen benadeelde ondernemers terecht kunnen klagen. De gevoeligheid van de vrijstelling op dit punt is in het verleden wel gebleken, met name in de relatie tussen de reguliere horeca en de kantines van verenigingen.

In de tweede plaats zou een te ruime vrijstelling tot juridische problemen leiden, omdat de vrijstelling ook vanuit de EU-regelgeving niet tot verstoring van de mededinging mag leiden. Dit wil uiteraard niet zeggen dat er in de toekomst geen ruimte meer zou zijn om de omzetgrens aan te passen aan de inflatie. De bestaande grens moet dan echter duidelijk te knellend blijken te zijn, en een verhoging ook voor commerciële partijen aanvaardbaar. Op dit moment acht de regering het niet opportuun om de omzetgrens van artikel 11, eerste lid, onderdeel v, van de Wet op de omzetbelasting 1968 te indexeren.

De leden van de PvdA-fractie vragen welke instellingen in aanmerking komen voor de SBBI-status en aan welke voorwaarden deze dienen te voldoen om te kunnen kwalificeren als SBBI. Ook de leden van de fracties van de VVD, de ChristenUnie en de SGP hebben vragen gesteld over de voorwaarden.

Ik merk in dit verband allereerst op dat voor de toepassing van de vrijstelling voor SBBI's niet vereist is dat een instelling bij beschikking is aangemerkt als een SBBI, zoals dat bij ANBI's wel het geval is. Voor de toepassing van de vrijstelling zal in de praktijk van geval tot geval beoordeeld worden of op het moment van de schenking aan de voorwaarden wordt voldaan. De voorwaarden waaraan de instelling en de verkrijging moeten voldoen, vloeien rechtstreeks uit de wet voort, zie het voorgestelde artikel 32, eerste lid, onder 5°, van de Successiewet 1956.

De ontvangende instelling dient uiteraard een sociaal belang te behartigen. Dat moet zowel uit de regelgeving van de instelling als ook uit de feitelijke werkzaamheden blijken. Daarnaast geldt dat de instelling niet aan een winstbelasting mag zijn onderworpen of dat zij daarvan is vrijgesteld. Leden van het beleidsbepalend orgaan mogen geen beloning ontvangen voor de door hen in die hoedanigheid verrichte werkzaamheden. Slechts een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet bovenmatig vacatiegeld zijn toegestaan. Voor de toepassing van de vrijstelling is bovendien vereist dat aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang. Het is de inspecteur die per verkrijging bepaalt of de vrijstelling van toepassing is. Hiermee wordt de vraag beantwoord van de leden van de fractie van de SGP en die van de CDA-fractie wie over de toepassing van de SBBI-vrijstelling beslist.

In het vervolg hiervan ligt de vraag van de CDA-fractieleiden en van de SGP-fractieleiden die willen vernemen of er voor de SBBI's een register komt en als er geen register komt, waarom niet. Ik heb hiervoor al aangegeven dat er geen beschikkingen met betrekking tot de status van SBBI's nodig zijn en daaruit volgt dat er geen register komt. Bij een SBBI komt de rechtszekerheid door het ontbreken van een register ook veel minder snel in gevaar dan bij ANBI's. Bij een ANBI kunnen degenen die een schenking

doen aan een ANBI in aanmerking komen voor de giftenaftrek in de inkomstenbelasting. Dan kan het voor de schenker van belang zijn zekerheid te hebben dat hij van de giftenaftrek gebruik kan maken. Bij de SBBI's is er geen sprake van een reguliere giftenaftrek, maar is alleen aftrek mogelijk voor periodieke giften. De periodieke giftenaftrek is evenwel niet gekoppeld aan de SBBI-status, maar aan de in de Wet inkomstenbelasting 2001 genoemde voorwaarden. De in de Wet inkomstenbelasting 2001 voor de toepassing van de periodieke giftenaftrek geldende voorwaarden komen niet overeen met de voorwaarden die in de Successiewet 1956 aan SBBI's worden gesteld. Registratie als een SBBI zou dus niet ertoe leiden dat de schenker met zekerheid kan vaststellen of de periodieke giftenaftrek van toepassing is. Registratie als een SBBI zou ook niet bewerkstellingen dat er zekerheid ontstaat over de toepassing van de vrijstelling van schenk- en erfbelasting. Bij die vrijstelling is immers van belang of op het moment van de verkrijging aan alle voorwaarden, onder andere ook de voorwaarde dat aan de concrete verkrijging niet een opdracht is verbonden welke daaraan het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang, wordt voldaan. Onder deze omstandigheden zou het opzetten en bijwerken van een register tot te veel administratieve lasten voor de SBBI's en Belastingdienst leiden. Dat acht ik, gezien de geringe rechtszekerheid die het zou meebrengen, disproportioneel.

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de VVD hebben verzocht duidelijker aan te geven wat onder een sociaal belang wordt verstaan en wat het verschil met algemeen belang is. Het principiële onderscheid tussen het sociale en algemene belang is, dat het sociale belang in feite een particulier belang is waaraan desalniettemin maatschappelijk een grote waarde wordt toegekend. Sociaal belang behartigende instellingen dienen in de eerste plaats – in tegenstelling tot algemeen nut beogende instellingen – het privé belang van de leden van de instelling. Het plezier dat die leden ontleen aan de binnen het verband van de SBBI verrichte activiteiten – sporten, muziekmaken, volksdansen of toneelspelen enz. – staat daarbij duidelijk voorop. Maar daarnaast is er sprake van dat die activiteiten een toegevoegde waarde hebben, omdat ze maatschappelijk als wenselijk worden ervaren. Die toegevoegde waarde zit in het feit dat de activiteiten van de instelling uitgevoerd worden door, voor en met mensen en daarmee bijdragen aan het gevoel van saamhorigheid, solidariteit en betrokkenheid. De werkzaamheden van de sociaal belang behartigende instelling dragen bij aan een sterkere en gezondere samenleving waarin iedereen meetelt en dat ook ervaart. Als voorbeelden van de instellingen die in het algemeen in aanmerking zullen kunnen komen voor de vrijstelling van schenk- en erfbelasting, de leden van de fracties van het CDA, de PvdA en D66 vragen daarnaar, kunnen worden genoemd amateursportinstellingen, niet-commerciële dorpshuizen, lokale scoutinggroepen, muziekkorpsen, amateurtoneelverenigingen, dansgroepen, personeelsverenigingen, buurtverenigingen etc.

De ANBI onderscheidt zich van de SBBI in zoverre dat in haar doelstelling en bij de werkzaamheden het particuliere belang van de direct betrokkenen niet alleen niet in de eerste plaats komt, maar zelfs dat dit particuliere belang in feite geen enkele rol speelt. De activiteiten van de ANBI moeten immers uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten algemene nutte strekken. De fractieleden van de VVD hebben in dit verband ook verzocht het onderscheid tussen SBBI's en APV's duidelijker aan te geven. Het onderscheid ligt daarin dat het APV uitsluitend het privé belang van een groep mensen behartigt en dat daarbij geen sociaal belang speelt waarmee een bijdrage wordt geleverd aan het maatschappelijk welzijn in het algemeen. Nu in de huidige voorgestelde wettekst niet volledig blijkt te zijn uitgesloten dat een SBBI ook onder de definitie van een APV zou kunnen vallen, is bij nota van wijziging de voorgestelde wettekst aangepast. Bij de definitie van een APV wordt uitdrukkelijk bepaald dat een SBBI niet als een APV wordt aangemerkt.

Op de vraag van de leden van de VVD-fractie of een stichting met het doel verstrekken van giften aan het goede doel en behoeftige mensen ook als een SBBI aangemerkt kan worden, is het antwoord dat zulke activiteiten niet zozeer als het behartigen van een sociaal belang maar veeleer als het dienen van algemeen belang aangemerkt zouden kunnen worden. Als aan de overige voorwaarden wordt voldaan, dan zal een dergelijke stichting in aanmerking kunnen komen voor de ANBI-regeling.

De leden van de VVD-fractie vragen of de Maatschappij tot Nut van 't Algemeen en de daarbij aangesloten departementen onder de vrijstelling voor SBBI's zullen vallen. Gelet op het voorgaande zullen deze instellingen eerder in aanmerking komen voor de ANBI status dan die van de SBBI. Hetzelfde geldt in principe ook voor overkoepelende organisaties waar de leden van de fractie CDA naar vroegen. In dit verband verwijs ik nog naar mijn brief van 9 juli 2009 (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 8) waarin onder andere ingegaan wordt op de positie van de landelijk opererende (overkoepelende) scoutinggroepen.

De leden van de fractie van de PvdA, merken terecht op dat de giften aan SBBI's niet aftrekbaar zijn voor de inkomstenbelasting. Zij hebben, evenals de leden van de fractie van de CDA de juiste conclusie getrokken dat periodieke giften aan bijvoorbeeld sportverenigingen wel aftrekbaar zijn.

Het antwoord op de vraag van de leden van de fractie van D66 naar de achtergrond van het onderscheid tussen ANBI en SBBI wat het recht op giftenaftrek betreft is het volgende. Er komt geen specifieke giftenregeling voor SBBI's. Naar verwachting zullen veel instellingen in aanmerking komen voor de vrijstelling voor SBBI's. De groep van toneelverenigingen, amateursportverenigingen, dorpshuizen, scoutinggroepen, personeelsverenigingen etc is immers vrij groot. Het betekent dat de giftenaftrek een groot budgettair beslag zou leggen op de begroting en dat de giftenaftrek ook tot aanzienlijke verzwaring van de uitvoeringstaken van de Belastingdienst zou leiden. In de praktijk zouden SBBI's echter veelal in aanmerking komen voor de reeds bestaande aftrekmogelijkheid voor periodieke giften. Die mogelijk geldt namelijk voor periodieke giften aan niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen of daarvan vrijgestelde verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid en met ten minste 25 leden.

De leden van de VVD-fractie hebben de vraag geponereerd of de vrijstellingsregeling zoals die voor 2009 is vastgesteld en ten grondslag ligt aan onderhavig voorstel voor de verschillende organisaties goed is uitgewerkt.

In dit verband merk ik op dat in 2009 twee verschillende vrijstellingen in de Successiewet 1956 zijn opgenomen. De vrijstelling die bedoeld was voor niet-commerciële dorpshuizen behoefde geen nadere uitwerking omdat alle voorwaarden waaraan de instellingen moesten voldoen, in de wet zijn opgenomen. Voor de amateursportverenigingen is voorzien in een delegatiebepaling waarbij de voor de vrijstelling in aanmerking komende instellingen zouden worden aangewezen. De vrijstelling voor amateursportverenigingen is nader uitgewerkt in de Regeling van de Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 19 juni 2009, nr. S/2 935 450, Staatscourant 2009, nr. 9825.

De leden van de ChristenUnie-fractie hebben gevraagd hoeveel organisaties bij benadering aanspraak zullen maken op de SBBI-regeling. Dat is moeilijk aan te geven. SBBI's zijn een nieuwe categorie van instellingen en zijn ook niet verplicht zich bij de Belastingdienst aan te melden. De voor SBBI's geldende vrijstelling wordt immers per geval van verkrijging beoordeeld. Naar verwachting zullen er echter meer instellingen zijn die als een SBBI's aangemerkt kunnen worden dan ANBI's.

Op de meeste vragen van de leden van de D66-fractie ben ik hiervoor ingegaan. De resterende vraag waarom het percentage voor een ANBI wordt verhoogd naar 90% zal in de volgende paragraaf worden beantwoord.

Algemeen Nut Beogende Instellingen (ANBI) 90%-criterium

De leden van de fracties van het CDA, de ChristenUnie, de VVD, Groenlinks, D66 en de Partij van de Dieren hebben de vraag gesteld waarom de regering voor de toepassing van het 90%-criterium heeft gekozen.

Ik heb in mijn brief van 9 juli 2009 (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 8) al aangegeven dat de huidige ANBI-regeling mogelijkheden biedt voor onbedoeld gebruik. Bijvoorbeeld stichtingen die deels (50%) het algemeen belang dienen en deels (50%) een particulier belang kunnen onder de huidige regeling met gebruik van de fiscale faciliteiten vermogen opbouwen en vervolgens voor privé-doeleinden uitkeren. Door de invoering van de voorwaarde dat alleen instellingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen in aanmerking voor de ANBI-regeling komen, wordt dit onmogelijk gemaakt. De regeling wordt in feite beter toegesneden op de echte ANBI's die de regering wil blijven steunen. Hiermee wordt ook de vraag beantwoord van de leden van de fracties van de VVD, de ChristenUnie en de SGP waarom de regeling nu al – 2 jaar na de invoering van de huidige ANBI-regeling – wordt gewijzigd.

De leden van de CDA-fractie en die van de SP-fractie hebben gevraagd hoeveel van de huidige ANBI's na aanscherping van het percentage voor algemeen nut nog als ANBI zullen worden aangemerkt. Dit inzicht is vooraf niet te geven. De Belastingdienst kan op basis van de huidige beschikbare informatie niet beoordelen hoeveel instellingen aan het 90%-criterium zullen voldoen. Duidelijkheid over het aantal «nieuwe» ANBI's kan eerst worden gegeven na de aanwijzingsronde (najaar 2009). De leden van de fractie van het CDA vragen zich in het bijzonder af waarom juist voor 90% gekozen is. Het antwoord op deze vraag is het volgende. Als uitgangspunt geldt dat een instelling uitsluitend (100%) het algemeen belang moet dienen. Dat wordt beoordeeld aan de hand van de activiteiten die de instelling met (de opbrengsten van) het vermogen verricht. Om te voorkomen dat incidentele, kleinschalige activiteiten tot het verlies van de ANBI-status zouden leiden, is in de wettekst de aanvulling «nagenoeg uitsluitend» opgenomen om een kleine marge te geven om af te wijken van de 100% norm. Hiermee is ook de vraag beantwoord van de leden van de fracties van de SP, de VVD en de Partij van de Dieren hoe bepaald wordt of een instelling voor 90%, 80% of 75% het algemeen belang dient.

De leden van de VVD-fractie hebben gevraagd of er nu al aanwijzingen zijn voor stelselmatig misbruik van de ANBI-regeling. Er zijn geen aanwijzingen dat er sprake zou zijn van stelselmatig misbruik. Dit laat onverlet dat de regering van mening is dat het algemeen nutcriterium aanscherping behoeft.

De leden van de fractie van het CDA willen ook vernemen welke criteria voor ANBI's in Duitsland gelden. In Duitsland dient een ANBI die fiscale voordelen wenst te genieten voor de volle 100% het algemeen nut te dienen. Op grond van het civiele recht kan een Duitse ANBI wel gedeeltelijk een particulier belang dienen, maar dan geniet deze ANBI geen fiscale voordelen.

De leden van de fracties van de PvdA, de ChristenUnie en D66 hebben aangegeven behoefte te hebben aan duidelijkheid omtrent het begrip «algemeen nut», zeker nu de opsomming van de charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen uit art. 6.33 Wet inkomstenbelasting 2001 is geschrapt.

Het begrip «algemeen nut» wordt door dit wetsvoorstel niet aangepast. Activiteiten die onder de huidige regelgeving aangemerkt worden als algemeen nut beogende activiteiten blijven ook algemeen nut beogende activiteiten. Wat onder het algemeen nut wordt verstaan wordt uiteindelijk in de jurisprudentie bepaald. Wat betreft de charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen geldt, zoals ik ook in mijn brief van 9 juli 2009 (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 8) heb aangegeven, dat deze instellingen nog steeds als instellingen die algemeen nut beogen aangemerkt kunnen worden. De wijziging van de wettekst waarbij deze instellingen niet meer uitdrukkelijk worden genoemd als voorbeelden van ANBI's heeft slechts tot doel de wettekst te vereenvoudigen. De leden van de fracties van PvdA en de VVD hebben ook gevraagd naar de gevolgen van de invoering van het 90%-criterium voor politieke partijen.

Ik kan deze fractieleden geruststellen. De invoering van het 90%-criterium heeft geen gevolgen voor de politieke partijen. Het uitgangspunt is dat politieke partijen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut dienen en komen dus, als ook aan de overige voorwaarden voldaan wordt, in aanmerking voor de toepassing van de ANBI-regeling.

Als antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA wat de nieuwe eisen voor de ANBI-status in de cultuursector betekenen geldt dat culturele instellingen onder de aangepaste ANBI-regeling net als onder de huidige regeling instellingen zijn die het algemeen nut beogen. Culturele instellingen die nu als ANBI zijn aangewezen, zullen naar verwachting ook onder de nieuwe regeling kwalificeren, mits het 90%-criterium wordt gehaald.

Op de vraag van de leden van de fractie van de SP en die van de fractie van de PvdA of ondernemingsactiviteiten in de weg staan aan de toepassing van de ANBI-regeling is het antwoord dat dat niet het geval hoeft te zijn. Reeds in mijn brief van 9 juli 2009 (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 8) heb ik aangegeven dat de aanscherping van de ANBI-regeling niet tot doel heeft instellingen die ook commerciële activiteiten verrichten van de ANBI-regeling uit te sluiten. Voor de beoordeling of een instelling het algemeen belang beoogt is immers van belang hoe het vermogen van de instelling of de opbrengsten daarvan gebruikt worden en niet hoe het vermogen wordt verkregen of de opbrengsten worden gecreëerd. Het verlenen van microkredieten behoeft dus niet in de weg te staan aan de toepassing van de ANBI-regeling, evenmin als het beleggen van het vermogen of het exploiteren van een winkel, waar de leden van de fractie van het CDA naar vroegen. Deze bij wijze van voorbeeld genoemde activiteiten mogen echter geen doel op zich zijn. Het uitgangspunt blijft immers dat het primaire doel van een ANBI het dienen van het algemeen belang is.

De leden van de fractie van het CDA hebben in het kader van de artikels-gewijze toelichting ook de vraag gesteld hoe het uitgangspunt dat een ANBI een winkel kan exploiteren zich verhoudt tot het artikel «Rechter geeft moskee belastingvoordeeltje» uit de Telegraaf van 10 juni 2009 en de uitspraak van de rechtbank waarnaar in dat artikel wordt verwezen. Het artikel in de Telegraaf betreft de regeling die in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 getroffen is voor lichamen met algemeen maatschappelijk of sociaal belang. Die regeling staat los van de ANBI-regeling en treft het uitgangspunt dat een ANBI in het kader van de ANBI-regeling in beginsel een winkel kan exploiteren niet. Volledigheidshalve merk ik op dat op het artikel in de Telegraaf en de daarmee samenhangende regeling in de vennootschapsbelasting ingegaan wordt in het kader van de beantwoording van de vragen die de leden Remkes, De Krom en Elias van de fractie van de VVD op 11 juni 2009 (Kamervragen 2009Z10 997) en de leden Fritsma, Van Dijck en Graus van de fractie van PVV op 15 juni 2009 (Kamervragen 2009Z11262) hebben gesteld.

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de VVD, de ChristenUnie, D66 en de Partij van de Dieren hebben geconstateerd dat voor kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen een uitzondering is gemaakt wat betreft de toepassing van het 90%-criterium en het aanvragen van nieuwe beschikkingen. Deze fractieleden vroegen naar de achtergronden van deze bijzondere behandeling.

In de gestelde vragen heb ik aanleiding gevonden het wetsvoorstel op dit punt aan te passen. Het betekent dat ook bij kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen net als andere instellingen aan de hand van de feitelijke situatie getoetst wordt of aan het 90%-criterium wordt voldaan. Kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen zullen dus ook net als andere instellingen moeten verklaren (voor zover van toepassing middels de groepsbeschikkingen) aan de nieuwe ANBI-voorwaarden te voldoen om aangewezen te kunnen worden als een ANBI. In dit verband dient echter te worden opgemerkt dat als uitgangspunt nog steeds geldt dat bij kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen ervan wordt uitgegaan dat ze zich volledig richten op het algemeen belang en dat naar verwachting alle kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen die op dit moment de ANBI-status hebben deze ANBI-status zullen behouden. De wijziging heeft dus ook geen gevolgen voor het met de kerken afgesloten handhavingsconvenant, waar de leden van de fracties van het CDA en de SGP naar vragen. Omdat de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen op grond van de wijziging aan het 90%-criterium dienen te voldoen, vervallen de volgens het wetsvoorstel voor kerken en levensbeschouwelijke instellingen aanvullend geldende voorwaarden dat activiteiten van deze instellingen niet voor een belangrijk deel mogen bestaan uit actievoeren of uit (semi)commerciële activiteiten. Beantwoording van de vragen van de leden van de fracties van het CDA, de ChristenUnie en de SGP met betrekking tot deze aanvullende voorwaarden kan dus achterwege blijven.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD hebben vragen gesteld over de toepassing van de periodieke giftenaftrek bij instellingen die naar aanleiding van het wetsvoorstel de ANBI-status zullen verliezen. Het antwoord op deze vragen is het volgende. In mijn eerder genoemde brief van 9 juli 2009 heb ik reeds aangegeven dat ik ervan uit ga dat de meeste instellingen die nu de ANBI-status hebben de ANBI-status ook zullen behouden. Als gevolg daarvan komt naar mijn verwachting ook de aftrek van de periodieke giften bij de meeste instellingen niet in gevaar. Slechts een beperkte groep van instellingen die niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen komt niet meer in aanmerking voor de ANBI-regeling. Daar past bij dat ook de aftrek van de periodieke giften in de periode dat de instelling niet aan de nieuwe voorwaarden voldeed verval. Dat geldt ook in de gevallen waarin de schenker op grond van de notariële akte geen mogelijkheid heeft de periodieke gift te beëindigen en waar de leden van de fracties van het CDA, de VVD en de ChristenUnie naar vragen. Omdat dit een beoogd effect is van de wijziging van de regeling, wordt er ook geen overgangsmaatregel voorgesteld.

Integriteitstoets

De leden van de fracties van de ChristenUnie, D66 en de SGP vragen waarom besloten is een integriteitstoets bij ANBI's in te voeren. Als antwoord op deze vraag geef ik aan dat de Tweede Kamer onlangs bij verschillende gelegenheden vragen heeft gesteld met betrekking tot ANBI's waarvan de integriteit in twijfel werd getrokken. Gebleken is dat de Tweede Kamer het onwenselijk acht overheidssteun te verlenen aan niet integere instellingen. In het wetsvoorstel wordt de Belastingdienst een instrument aangereikt om in deze situaties te kunnen ingrijpen. Op de vraag van de leden van de fractie van de SGP waarom gekozen is voor deze vorm van integriteitstoets en of het wenselijk is de kwaliteit van

het bestuur in de fiscale wetgeving vast te leggen is het antwoord dat de ANBI-regeling een fiscale regeling is en dat het dan ook voor de hand ligt de voorwaarden die voor de toepassing van een fiscale regeling gelden in een fiscale regeling vast te leggen. Niet voldoen aan deze voorwaarden heeft uiteraard alleen tot gevolg dat de instelling geen gebruik kan maken van de fiscale faciliteiten. De instelling wordt door de Belastingdienst niet strafrechtelijk veroordeeld of ontbonden.

De leden van de fractie van D66 vroegen of bij de integriteitstoets aangesloten is bij andere wetgeving. Daarop is mijn antwoord dat de integriteitstoets in de wet opgenomen is naar aanleiding van de vragen die de Tweede Kamer hierover gesteld heeft. De integriteitstoets sluit dus aan bij de criteria die de Tweede Kamer gesteld heeft.

De leden van de SP-fractie vragen zich in dit verband ook af of de politieke willekeur voldoende wordt ondervangen op het moment dat een ANBI iets doet wat een minister onwelgevallig is aangezien de minister per ministeriële regeling kan aanwijzen wat wel en niet mag bij een ANBI. In antwoord op deze vraag merk ik op dat ik heb besloten alle voorwaarden waaraan de integriteit van een instelling getoetst wordt in de wet op te nemen. Het wetsvoorstel is in die zin aangepast. Er zal geen nadere regeling in een ministeriële regeling worden opgenomen.

De leden van de fracties van de Partij van de Dieren en de SP hebben verzocht duidelijkheid te verschaffen over de vraag voor welke personen binnen goededoelenorganisaties nu precies de verplichting gaat gelden om een VOG (verklaring omtrent gedrag) aan te vragen. Leden van de fractie van het CDA hebben gevraagd waarom niet besloten is slechts de integriteit van de bestuurders van ANBI's te toetsen en leden van de SP-fractie vragen aanvullend of een VOG niet een te zwaar middel is. Ook in dit kader kan ik mededelen dat het wetsvoorstel wordt aangepast. In mijn brief van 9 juli 2009 gaf ik aan dat de inspecteur de integriteit kan toetsen van de ANBI's zelf, bestuurders van een ANBI of personen die aan de ANBI feitelijk leiding geven dan wel personen die voor de ANBI gezichtsbepalend zijn. De groep van personen die de ANBI-status in gevaar kan brengen is dus beperkter dan in het oorspronkelijke wetsvoorstel. De vraag van de leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de ChristenUnie en GroenLinks wie in het kader van de integriteitstoets worden aangemerkt als een persoon die werkzaam is ten behoeve van de instelling, dan wel een persoon die anderszins direct betrokken is bij de activiteiten van de instelling behoeft derhalve geen beantwoording meer. Daarnaast geldt als uitgangspunt dat een ANBI alleen op verzoek van de inspecteur een VOG moet overleggen. In dat verzoek zal de inspecteur ook concreet aangeven op welke persoon het verzoek ziet. Daarnaast zal de inspecteur alleen in de gevallen waarin er gegronde redenen zijn om aan de integriteit te twifelen een VOG vragen. De leden van de fracties van het CDA, de ChristenUnie en de SGP stellen de vraag wanneer daarvan sprake is. In het algemeen zal daarvan sprake zijn als uit betrouwbare bronnen enigszins onderbouwd gebleken is dat men aan de integriteit kan twifelen.

Uit het hiervoor vermelde blijkt dat het uitdrukkelijk niet de bedoeling is dat alle ANBI's voor alle personen waarvoor de integriteitstoets geldt een VOG moeten overleggen. Het zou te veel administratieve lasten met zich meebrengen voor zowel de ANBI's als de Belastingdienst. Onder deze omstandigheden vind ik het overleggen van een VOG niet een te zwaar middel.

De leden van de CDA-fractie hebben de vraag gesteld waarom de integriteitstoets ook voor anderen dan de bestuurders van ANBI's geldt. Om te beginnen vind ik het vanzelfsprekend dat ook veroordelingen van de ANBI zelf de ANBI-status in gevaar kunnen brengen. Daarnaast ben ik van mening dat de doelen en activiteiten van een ANBI niet alleen met behulp van de (feitelijke) bestuurders worden bereikt en volbracht. De meeste activiteiten worden juist door anderen dan bestuurders uitge-

voerd. Ook gezichtsbepalende personen vervullen in dit verband een belangrijke rol. Dat brengt met zich dat ook deze personen in bepaalde – beperkte – mate aan integriteitseisen moeten voldoen. Uit de onlangs door de Tweede Kamer bij verschillende gelegenheden gestelde vragen is bovendien gebleken dat ook de Tweede Kamer de integriteit van andere personen dan bestuurders belangrijk acht. Veroordelingen van personen die feitelijk leiding geven aan de ANBI zijn in de wet opgenomen, om te voorkomen dat de integriteitstoets te gemakkelijk ontlopen zou kunnen worden door het niet formeel aanwijzen van leidinggevende personen als bestuurder.

Het antwoord op de vraag van de leden van de fracties van de PvdA, de SGP en de SP of alle veroordelingen de ANBI-status in gevaar kunnen brengen is tweeledig. Ten eerste geldt dat slechts veroordelingen in de vier aan het verzoek voorafgaande kalenderjaren meetellen. Veroordelingen ouder dan vier jaar zijn niet meer van belang. Ten tweede zijn slechts onherroepelijke veroordelingen wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld en gebruik van geweld van belang. Met het laatste is ook de vraag van de leden van de fractie van de Partij van de Dieren beantwoord welke misdrijven tot intrekking dan wel weigering van een ANBI-beschikking kunnen leiden. Volledigheidshalve wordt in dit verband opgemerkt dat het opnemen van een minimumstrafmaat, zoals de leden van de fractie van de SP hebben voorgesteld, niet nodig is, gezien de beperkte groep misdrijven die van belang zijn.

Op de vraag van de leden van de fractie van de SGP of het wenselijk is dat personen die gestraft zijn voor een misdrijf door de integriteitstoets verder gestraft worden, antwoord ik dat het belang van het waarborgen van de integriteit van ANBI's zwaarder weegt dan het belang van de veroordeelde. Bij die afweging is van belang dat slechts onherroepelijke veroordelingen in de afgelopen vier kalenderjaren wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld en gebruik van geweld in aanmerking worden genomen. Daardoor wordt in mijn ogen voldoende rekening gehouden met de belangen van een veroordeelde.

Op de vraag van de leden van de fracties van GroenLinks, het CDA, de PvdA en de ChristenUnie of de integriteitstoets ook gevolgen heeft voor bijvoorbeeld mensenrechtenorganisaties en instellingen die met ex-gedetineerden werken, antwoord ik dat de integriteitstoets naar verwachting geen gevolgen heeft voor de mensenrechtenorganisaties en instellingen die met veroordeelden werken. De groep personen waarvoor de integriteitstoets geldt, is inmiddels beperkt tot bestuurders, feitelijk leidinggevenden en gezichtsbepalende personen. Daarnaast is ook het aantal misdrijven die de ANBI-status in gevaar kan brengen beperkt tot aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld en gebruik van geweld. Het is uitdrukkelijk ook niet de bedoeling dat instellingen die met goede bedoelingen juist door samenwerking met veroordeelden het algemeen nut beogen, de ANBI-status zouden verliezen. Ik denk in dit verband bijvoorbeeld aan Leger des Heils. Hetzelfde geldt ook voor ANBI's die met goede bedoelingen veroordeelde personen in binnen- en buitenland steunen. Als reactie op het voorstel van de leden van de fractie van GroenLinks geef ik aan dat ik het toetsen van de integriteit van ANBI's aan het handelen conform het internationaal recht te onduidelijk en voor de Belastingdienst derhalve onuitvoerbaar vind.

De leden van de fracties van het CDA en de PvdA hebben gevraagd naar de toepassing van de integriteitstoets bij buitenlandse ANBI's. Het uitgangspunt is dat voor buitenlandse ANBI's dezelfde voorwaarden gelden als voor binnenlandse ANBI's. Ook bestuurders, feitelijk leidinggevende personen en voor de buitenlandse ANBI gezichtsbepalende personen mogen niet veroordeeld zijn wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld en gebruik van geweld. Ook hier geldt dat een ANBI slechts op verzoek van de Belastingdienst aannemelijk hoeft maken dat aan de integriteitseisen wordt voldaan. Opgemerkt wordt dat slechts

veroordelingen van de Nederlandse rechter wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld en gebruik van geweld in aanmerking worden genomen. Dit ook in antwoord aan de leden van de fractie van GroenLinks die daar een vraag over hebben gesteld.

Op de vraag van de leden van de fractie van de Partij van de Dieren aan te geven aan welke voorwaarden buitenlandse partners van een Nederlandse ANBI dienen te voldoen, wil de Nederlandse ANBI haar ANBI-status niet kwijtraken is het antwoord dat buitenlandse partners die van een Nederlandse ANBI geld ontvangen de status van de Nederlandse ANBI niet in gevaar kunnen brengen.

De leden van de fracties van het CDA en de SGP hebben mij gevraagd aan te geven hoe een en ander zich verhoudt tot het rapport van het Counter Terrorism Implementation Task Force/Working Groep on Tackling the Financing of Terrorism. De invoering van de integriteitstoets past prima in de kaders van het rapport van het Counter Terrorism Implementation Task Force en geeft daar een goede invulling aan. De invoering van de integriteitstoets bewerkstelligt immers dat niet integere instellingen de ANBI-status geweigerd/ontnomen kan worden. De regeling acht ik ook in het licht van het rapport niet disproportioneel. Ten eerste wordt niet verlangd dat alle ANBI's voor alle bij de activiteiten betrokken personen VOG's over gaan leggen. De inspecteur zal een ANBI verzoeken een VOG van een concreet bepaalde persoon uit een beperkte groep van bij de ANBI betrokken personen over te leggen als er gegronde redenen zijn aan de integriteit van die persoon te twifelen. Ten tweede geldt dat de groep misdrijven die tot weigering/intrekking van de ANBI-beschikking kunnen leiden beperkt is tot aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld en gebruik van geweld. Leden van de fractie CDA vragen aanvullend wat de regering denkt van de in het rapport geponeerde voorstel om een inspanningsverplichting voor ANBI's in te stellen om naar eer en geweten misbruik tegen te gaan, met de kanttekening dat dit niet direct tot sancties hoeft te leiden indien zaken aan het licht komen waarvan redelijkerwijs niet verwacht mag worden dat deze door de ANBI-instelling konden worden ontdekt. Als antwoord op deze vraag geef ik aan dat door de voorgestelde integriteitstoets ANBI's gestimuleerd worden te voorkomen dat aangezet wordt tot haat en geweld en dat geweld wordt gebruikt. De integriteitstoets heeft niet tot gevolg dat direct sancties worden opgelegd indien zaken aan het licht komen waarvan redelijkerwijs niet verwacht mag worden dat deze door de ANBI instelling konden worden ontdekt. Uitgangspunt is namelijk dat een ANBI pas actie hoeft te ondernemen op het moment dat de inspecteur aan de integriteit twijfelt en de ANBI verzoekt een VOG te overleggen. Als een ANBI geen VOG kan overleggen, wordt zij in de gelegenheid gesteld binnen een redelijke termijn het probleem op te lossen. Slechts in de gevallen waarin daaraan geen invulling wordt gegeven, kan de Belastingdienst de ANBI-beschikking intrekken of weigeren. Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA hoe dit wetsvoorstel zich verhoudt tot de werkzaamheden van de Financial Action Task Force is het antwoord dat dit wetsvoorstel geen direct verband heeft met de werkzaamheden van de Financial Action Task Force en daaraan ook niet in de weg staat.

Ten slotte merk ik op dat de veronderstelling van de leden van de SP-fractie dat ik niet ben ingegaan op het advies van de Raad van State dat de strafrechter en niet de inspecteur vooraf zou moeten bepalen of en in hoeverre een instelling dusdanig ernstige strafbare feiten heeft begaan dat zij haar ANBI-status dient te verliezen, op een misverstand moet berusten. Naar aanleiding van het advies van de Raad van State is het wetsvoorstel aangepast in die zin dat de inspecteur alleen tot weigering of intrekking van de ANBI-beschikking kan overgaan, als de strafrechter onherroepelijk geoordeeld heeft dat een strafbaar feit gepleegd is en als

daarvoor een persoon door de strafrechter is veroordeeld. De inspecteur bepaalt niet wanneer sprake is van strafbaar handelen en wie daarvoor verantwoordelijk is. Dat bepaalt de strafrechter. Het is nooit de bedoeling van de Raad van State geweest dat een strafrechter over de toepassing van de ANBI-regeling zou oordelen.

Aanwijzingsprocedure

De leden van de fracties van de PvdA, de SP, de SGP en D66 hebben een verduidelijking gevraagd over de aanwijzingsprocedure. De leden van de fracties van de PvdA, de SGP en de Partij van de Dieren hebben voorts gevraagd naar de daaraan verbonden administratieve lasten. Meer in het bijzonder willen de leden van de PvdA-fractie weten of er niet te weinig tijd is voor de aanwijzingsprocedure en of de aanwijzing al dan niet met terugwerkende kracht tot onzekerheid zal leiden. Ook is door deze leden gevraagd hoe de regering denkt over een overgangsregeling. Thans komen op de ANBI-lijst van de Belastingdienst 51 000 instellingen voor, inclusief de instellingen die vallen onder de groepsbeschikkingen voor o.m. kerkgenootschappen. Op basis van de bij de Belastingdienst beschikbare informatie kan niet worden beoordeeld of alle huidige ANBI's voldoen aan het 90%-criterium. Daarom kiest de regering voor een nieuwe aanwijzingsronde (voor zover van toepassing met gebruikmaking van de groepsbeschikkingen) met zo weinig mogelijk administratieve lasten voor de instellingen. De huidige ANBI's krijgen een eenvoudig retourformulier opgestuurd waarin zij moeten aangeven dat voldaan wordt aan de in de wet gestelde eisen voor ANBI's, in het bijzonder aan het 90%-criterium. De ANBI's die verklaren hieraan te voldoen, behouden in principe de bestaande beschikking en worden daarmee aangemerkt als ANBI's «nieuwe stijl». Alleen van de instellingen die verklaren niet te voldoen aan het 90%-criterium wordt de ANBI-beschikking ingetrokken. De aanwijzingsprocedure kan in het najaar van 2009 worden uitgevoerd, zodat vóór 2010 bekend is of een instelling al dan niet kwalificeert als «ANBI-nieuwe stijl». Er is dan ook geen noodzaak voor het treffen van een overgangsregeling, waarnaar ook de leden van de SP-fractie hebben gevraagd.

De leden van de fractie van de Partij van de Dieren hebben gevraagd of er na intrekking van de ANBI-beschikking met terugwerkende kracht belasting geheven gaat worden. Ten onrechte niet geheven schenk- en erfbelasting zal worden teruggevorderd bij de instelling. Voor de giftenaftrek wordt een genuanceerd beleid voorgestaan. Wanneer de aftrekgerechtigde er op mocht vertrouwen dat de instelling voldeed aan de nieuwe vereisten, zal de giftenaftrek niet worden teruggevorderd. Bij gebleken kwade trouw van de aftrekgerechtigde wordt de giftenaftrek wel teruggevorderd. Daarnaast wordt het toezicht aangescherpt zodat de mogelijkheden tot navordering en naheffing meer benut kunnen worden.

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de SP vragen hoeveel ANBI's nog zullen kwalificeren na de in het wetsvoorstel voorgestelde aanscherping van de regels. Zoals hiervoor al aangegeven, is op dit moment onbekend hoeveel van de ANBI's die thans op de ANBI-lijst staan zullen uitvallen als gevolg van de in dit wetsvoorstel voorgestelde aanscherping van de criteria. Voor de raming is om die reden uitgegaan van een macrobenadering, waarbij is verondersteld dat de opbrengst kan worden gesteld op 10% van de belastingderving welke gemoeid is met de aftrek van giften in de inkomstenbelasting en de ANBI-vrijstelling in de schenk- en erfbelasting.

De leden van de fracties van de SP en de Partij van de Dieren vragen wat enerzijds de financiële achteruitgang van de niet meer kwalificerende ANBI's is, indien zij niet meer over de giftenaftrek kunnen beschikken en

wat anderzijds de opbrengsten zijn voor de staat. De leden van de fractie van de Partij van de Dieren vragen daarnaast in welke mate de laatste 10 jaar gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om belastingvrij te schenken aan goede doelen.

Zoals blijkt uit tabel 1 op blz. 22 van de memorie van toelichting wordt de opbrengst wegens het vervallen van de mogelijkheid van giftenaftrek geraamd op € 33 miljoen. Uitgaande van een gemiddeld marginaal aftrektarief van 40% zou het bijbehorende bedrag aan giften ruim € 80 miljoen belopen. Wat betreft de vraag naar het gebruik van de giftenaftrek in de afgelopen 10 jaar verwijst ik de leden van de Partij van de Dieren naar tabel 4 hieronder, waarin het budgettaire beslag van de giftenaftrek voor de jaren 1999–2008 is opgenomen.

Tabel 4: Budgettaire beslag giftenaftrek 1999–2008 x € mln

1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
231	231	214	223	231	197	246	247	313	318

Bron: Miljoenennota's 2000–2009

Afsluitend, als antwoord op de vragen van de leden van de fracties van het CDA, de SP, de VVD en de Partij van de Dieren of over de wijzigingen van de ANBI-regeling overleg is gevoerd met de sector, merk ik op dat diverse malen met de vertegenwoordigers van de sector en met vertegenwoordigers van kerkelijke instellingen overleg over het wetsvoorstel heeft plaatsgevonden.

Herroepelijke schenking

Bij de leden van de PvdA-fractie heerst enige onduidelijkheid over het voorgestelde artikel 53 van de Successiewet 1956. De leden van deze fractie vragen de regering in te gaan op hetgeen over de herroepelijke schenking wordt opgemerkt in het artikel «De voorgestelde wijziging van art. 53 SW 1956 en de gevolgen voor de herroepelijke schenking en de overlevingsclausules» (mevr.mr. T.N. Peters van Neijenhof, WFR 2009/6815, blz. 738 e.v.). Gelet op de aard van dat artikel beantwoord ik de gestelde vragen hierna in de Artikelsgewijze toelichting, waar de leden van de CDA-fractie een aantal vragen hebben gesteld over de voorgestelde maatregelen met betrekking tot de herroepelijke schenking.

Aanpassing tabel in Uitvoeringsbesluit

De leden van de CDA-, PvdA- en ChristenUnie-fracties vragen naar de gevolgen van het geuite voornemen de huidige tabellen en rekenrente van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 te vervangen door de tabellen van artikel 19 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 en de rekenrente van 4% van artikel 18 van dat besluit. Ik heb mij beraden omtrent de opmerkingen van deze leden naar de gevolgen voor de verkrijgingen van zowel de vruchtgebruikers als de bloot-eigenaren (meestal de langstlevende partner respectievelijk de kinderen van de erflater). Door het verlaten van de huidige tabellen, die op een rekenrente 6% zijn gebaseerd, wordt het vruchtgebruik – ondanks dat de leeftijdsafhankelijke factoren in de tabellen bij de Wet inkomstenbelasting 2001 veelal hoger zijn – doorgaans lager gewaardeerd. De verkrijging van de kinderen/bloot-eigenaren wordt dan hoger gewaardeerd. Daardoor zullen zij doorgaans zwaarder belast worden dan tot nu toe het geval is. De leden van de SP-fractie wijzen hier ook op. De verkrijging van de langstlevende partner/vruchtgebruiker zal weliswaar lager uitvallen maar omdat deze vaak onbelast is en blijft, stijgt over de hele nalatenschap bezien de belastingdruk. Dit is een onbedoeld effect van de op zich logische en gewenste uniforme-

ring van de tabellen. De tabellen van de toenmalige Wet op de vermogenbelasting liepen immers tot 2001 gelijk op met de tabellen in de Successiewet 1956. De tabellen van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn bovendien gebaseerd op actuelere statistische levensverwachtingen dan de tabellen in de Successiewet 1956. Omwille van het nadelige financiële effect waar deze leden op duiden, zal ik echter de huidige tabellen niet aanpassen en trek ik dit voornemen tot uniformering van de tabellen terug.

Wel wordt in de nota van wijziging opgenomen dat voor de bepaling van de hoogte van de erfrechtelijke verkrijging maximaal 6% rente in aanmerking wordt genomen. Hiermee wordt een eind gemaakt aan de mogelijkheid om door middel van het vaststellen van hoge rentepercentages de heffing van erfbelasting te ontgaan.

Overgangsrecht

De beantwoording van deze vragen komt elders in deze nota naar aanleiding van het verslag aan de orde.

Europese aspecten

Naar aanleiding van het feit dat het recht van overgang vanwege Europeesrechtelijke problemen is komen te vervallen, vragen de leden van fractie van de PvdA en de leden van de CDA-fractie naar mogelijke Europeesrechtelijke aspecten van de overige delen van het wetsvoorstel. De leden van de fractie van D66 vragen of de voorgestelde maatregelen met betrekking tot het APV, de SBBI en de ANBI houdbaar zijn in het licht van het gemeenschapsrecht.

Anders dan bij het recht van overgang, is er geen jurisprudentie van het Hof van Justitie, die aanleiding gaf tot het wijzigen van het successie- en schenkingsrecht. In het arrest van 23 februari 2006 in de zaak C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Jur. 2006, blz. I-1957, oordeelde het Hof van Justitie dat het niet in strijd is met het Europese recht als Nederlandse onderdanen na emigratie onderworpen blijven aan het successierecht. In het arrest van 12 februari 2009 in de zaak C-67/08, Block, nog niet gepubliceerd, oordeelde het Hof, in lijn met eerdere jurisprudentie, dat het Europese recht bij de huidige stand van zijn ontwikkeling geen algemene criteria voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid voorschrijft. Het Hof liet daarop volgen dat lidstaten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht over een zekere autonomie beschikken en zij niet verplicht zijn hun eigen belastingsysteem aan te passen aan de verschillende belastingsystemen van de andere lidstaten. De lidstaten zijn daarom niet verplicht om dubbele belasting die voortvloeit uit de parallelle uitoefening van de heffingsbevoegdheden van lidstaten, weg te nemen.

In het licht van deze jurisprudentie is Nederland vrij om zelf de aanknopingspunten voor zijn heffingsbevoegdheid te kiezen en de grondslag van zijn belastingen vast te stellen. Wel moet bij de invulling daarvan het gemeenschapsrecht worden gerespecteerd. Ten aanzien van het onderhavige wetsvoorstel kan op dat punt worden opgemerkt dat de voorgestelde bepalingen geen belemmering vormen van het kapitaalverkeer of andere verdragsvrijheden, nu vermogensbestanddelen van de nalatenschap, die zich buiten Nederland bevinden, niet ongunstiger worden behandeld dan in Nederland aanwezige vermogensbestanddelen, ook niet bij de bepalingen die zien op het afgezonderd particulier vermogen (APV). Evenmin wordt er, in het licht van het arrest-Van Hilten-van der Heijden, een ongeoorloofd onderscheid gemaakt naar nationaliteit van de erfgenaam of erflater. Voor de ANBI en de SBBI geldt dat ook instellingen in andere lidstaten kunnen kwalificeren als ANBI of SBBI, mits zij aan dezelfde voorwaarden als een in Nederland gevestigde ANBI of SBBI voldoen. Ook hier

is dus in het licht van de huidige stand van het gemeenschapsrecht geen Europeesrechtelijk probleem.

De leden van de CDA-fractie vragen daarnaast ook naar de verenigbaarheid van het wetsvoorstel met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (*Trb.* 1990, 156) (hierna: EVRM).

Een in Nederland belastingplichtige persoon die van oordeel is dat er ten aanzien van hem sprake is van een schending van het discriminatieverbod in het EVRM, kan zelf zich wenden tot het Europese Hof voor de rechten van de mens (hierna: EHRM), nadat de nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput. Dit is derhalve een andere rechtsingang dan die voor het gemeenschapsrecht, waarbij de nationale rechter zich kan wenden tot het Hof van Justitie. Toetsing aan mensenrechtenverdragen, zoals het EVRM, is overigens meestal minder streng en vergaand dan toetsing aan het gemeenschapsrecht, aangezien de discriminatie- en belemmeringsverboden van het gemeenschapsrecht betrekking hebben op het waarborgen van het vrije verkeer in de interne markt van de Gemeenschap. Voor de toetsing aan het EVRM is met name het kader van belang, dat het EHRM heeft geschetst in zijn arrest van 22 juni 1999, nr. 46757/99 (*Della Ciaja*), *BNB* 2002/398. In dat arrest wordt de reikwijdte van de beoordelingsbevoegdheid van het EHRM aangegeven. Het ging daarbij om het progressieve tarief voor de Italiaanse successiebelasting, dat werd berekend over de nalatenschap als geheel en niet over de afzonderlijke verkrijgingen van de erfgenamen, ten nadele van de erfgenamen. Het EHRM oordeelde dat de keuze voor een dergelijk belastingstelsel valt binnen de «margin of appreciation» van de verdragsluitende staten en het niet aan het EHRM maar aan de nationale autoriteiten is om een oordeel te vellen over de doeltreffendheid van een belastingstelsel. Het EHRM wijst er nog op dat de nationale wetgever op het gebied van belastingheffing een «wide margin of appreciation» geniet voor de vaststelling of en in hoeverre verschillen in overigens gelijke gevallen een verschil in behandeling rechtvaardigen en dat het Hof slechts kijkt of bij een beroep op het discriminatieverbod maatregelen van een staat duidelijk onlogisch of willekeurig zijn. Ook de Hoge Raad kent de fiscale wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe, als het gaat om de beantwoording van de vraag of een wettelijke regeling discriminatoir is of niet (zie bijvoorbeeld zijn arrest van 12 juli 2002, *BNB* 2002/400, waarbij hij verwijst naar het arrest-Della Ciaja).

Het wetsvoorstel ziet, evenals het arrest-Della Ciaja, op successieheffing en past naar mijn oordeel binnen het kader dat het EHRM in het arrest-Della Ciaja heeft aangegeven voor toetsing aan het discriminatieverbod van het EVRM en dat voorziet in een ruime marge van beoordelingsvrijheid voor de nationale wetgever. Bij de voorgestelde bepalingen van het wetsvoorstel is geen sprake van duidelijk onlogische of willekeurige maatregelen en de bepalingen zijn dan ook mijns inziens niet onverenigbaar met het discriminatieverbod van het EVRM, te meer niet nu voorgesteld wordt het recht van overgang af te schaffen.

Budgettaire effecten, verdelingseffecten en nalevingseffecten

Voor het antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie waarom het voorstel tot invoering van de eis tot het drijven van een materiële onderneming voor de doorschuiffaciliteit bij erven of schenken van aandelen niet in het onderhavige wetsvoorstel is opgenomen in plaats van bij het Belastingplan 2010, verwijs ik naar mijn reactie op dezelfde vraag die door deze leden is gesteld in het schriftelijk overleg over de notitie Fiscale positie DGA (kamerstukken 2008/09, 31 075). Mijn reactie zal in september de Tweede Kamer bereiken.

De leden van fracties van het CDA, de VVD en de SP vragen of de regering een nadere toelichting kan geven op de geraamde opbrengst van € 210 miljoen door het belasten van APV's, waarvan € 60 miljoen schenk- en erfbelasting en € 150 miljoen inkomstenbelasting. In het bijzonder informeren de leden van de fractie van de SP hierbij naar de totale omvang van het particulier afgezonderde vermogen naar inschatting van de Belastingdienst en de inventarisaties waarop deze inschatting gebaseerd is. Ook vragen deze leden op welke aangepakte constructies in de schenk- en erfbelasting de € 25 miljoen uit tabel 1 betrekking heeft. Meer in het algemeen zouden de leden van D66 graag achtergrondinformatie krijgen over de totstandkoming van het budget en de gehanteerde berekeningsmethodiek. Ook de leden van de VVD-fractie krijgen graag een nauwkeurig inzicht in de financiële effecten van het wetsvoorstel. Zij vragen waar in termen van meer- en minderopbrengsten de plussen en de minnen van het wetsvoorstel zitten.

Op de vragen van de leden van de fracties van het CDA, de VVD en de SP over de totstandkoming van de raming van € 210 miljoen voor het in de heffing betrekken van afgezonderd particulier vermogen kan ik het volgende antwoorden. De Belastingdienst inventariseert sinds 2001 de afgezonderde particuliere vermogens waarbij Nederlandse belastingplichtigen betrokken zijn. Het op deze manier geïnventariseerde vermogen bedraagt thans ruim € 9 miljard. Op basis van extrapolatie van de beschikbare informatie is vervolgens verondersteld dat het totaal in de heffing te betrekken afgezonderd particulier vermogen ongeveer € 30 miljard bedraagt, waarvan € 20,5 miljard aan ab-pakketten en een € 9,5 miljard vermogen dat kwalificeert voor belastingheffing in box 3. Voor de inkomstenbelasting is vervolgens geraamd dat de jaarlijkse extra opbrengst in box 2 en box 3 respectievelijk € 37 en € 113 miljoen bedraagt, ofwel gezamenlijk het in tabel 1 op blz. 22 van de memorie van toelichting opgenomen bedrag van € 150 miljoen. Voor de erfbelasting is verder verondersteld dat jaarlijks, rekening houdend met de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling zoals die in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld, ongeveer € 130 miljoen niet vrijgesteld box-2- en daarnaast ongeveer € 150 miljoen box-3-vermogen vererft. Hierover is naar schatting € 55 miljoen erfbelasting verschuldigd. Tezamen met een veronderstelde opbrengst van € 5 miljoen schenkbelasting wegens schenkingen van afgezonderd particulier vermogen resulteert het in tabel 1 op blz. 22 van de memorie van toelichting vermelde bedrag van € 60 miljoen. De geraamde opbrengst van € 25 miljoen wegens aanpak diverse constructies in de schenk- en erfbelasting heeft, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van de SP, betrekking op de in hoofdstuk 8 van de memorie van toelichting opgesomde manieren op schenk- en erfbelasting te vermijden. Dit betreft onder meer de herroepelijke schenking, de aanschaf van gefaciliteerd vermogen in zicht van overlijden en bepaalde testamentvormen zoals het turbotestament en het ik-opa-testament. Zoals opgemerkt in de memorie van toelichting, dit eveneens in antwoord op een vraag van de leden van de fractie van de SP, behoort tot deze post tevens een meeropbrengst wegens het aanpassen van de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956. Zoals elders opgemerkt in deze nota, komt in de plaats van deze maatregel een maatregel waarmee de rente op onderbedelingsvorderingen aan een maximum zal worden gebonden. Deze aanpassing heeft verder geen gevolgen voor de voor het aanpakken van diverse constructies geraamde opbrengst van € 25 miljoen. Over de totstandkoming van het budget, de gehanteerde berekeningsmethodiek en het verschaffen van inzicht in de financiële effecten van het wetsvoorstel kan ik aan de leden van de fracties van de VVD en D66, in aanvulling op hetgeen ik hiervoor reeds aan de leden van de fracties van het CDA, de VVD en de SP heb geantwoord, nog het volgende antwoor-

den. Wat betreft de totstandkoming van het benodigde budget is het antwoord dat het startpunt van de wijzigingsoperatie is geweest de berekening van de kosten van een wenselijke nieuwe tarief- en vrijstellingenstructuur. Op basis van de berekende kosten is vervolgens bezien in welke mate met grondslagverbredende maatregelen, berekend naar de tarieven van de beoogde tariefstructuur, in de financiering hiervan kan worden voorzien. Er was derhalve sprake van een iteratief proces waarbij de tarief- en vrijstellingenstructuur voortdurend aan verandering onderhevig is geweest. Een van de voornaamste tussentijdse aanpassingen is, zoals ik al eerder in deze nota heb opgemerkt, geweest dat het aanvangstarief van tariefgroep 2 dat initieel was bepaald op 20% (het dubbele van het aanvangstarief van tariefgroep 1), uiteindelijk op 30% is bepaald, omdat budgettaire neutraliteit van het voorstel anders niet gewaarborgd kon worden. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting is bij de berekening van de kosten van de nieuwe tariefstructuur gebruik gemaakt van een simultane doorrekening van zowel tariefelementen (tariefgroep-indeling en schijfpercentages) als grondslagelementen (schijfgrenzen en vrijstellingen). Om deze reden is het niet goed mogelijk, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van de VVD, om voor de afzonderlijke maatregelen binnen de tarief- en vrijstellingenstructuur te kwantificeren waar de minnen en de plussen zitten. Uit het voorgaande volgt dat ik de vraag van de leden van de SP-fractie of de huidige kosten voor de schenk- en erfbelasting als uitgangspunt zijn gebruikt voor de berekening van de kosten van de aanpassing van de tariefstructuur bevestigend kan beantwoorden, in die zin dat is uitgegaan van de kosten van de huidige tariefstructuur bij ongewijzigd beleid in 2010.

De leden van de fractie van de PvdA hebben diverse vragen over de budgettaire elementen van het wetsvoorstel. Allereerst vragen zij of de regering kennisgenomen heeft van het artikel *De successiebelasting vanuit economisch perspectief* van Van Gilst, Nijboer en Caminada in het Weekblad Fiscaal Recht van 18 december 2008.¹ Deze vraag kan ik bevestigend beantwoorden. In het verlengde hiervan vragen deze leden of het juist is dat het effectieve tarief op erfenissen nog geen 10 procent bedraagt, zoals de auteurs op pagina 1425 van dit artikel berekenen, en meer in het algemeen of de juistheid van de in het artikel opgenomen cijfers en berekeningen kan worden bevestigd.

Zoals eerder in deze nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt, kan de belastinggrondslag voor aftrek van vrijstellingen van overledenen die niet in het successieaangifte proces worden betrokken niet uit databestanden successierecht worden afgeleid. Het CBS schat het nagelaten privé-vermogen (inclusief het vermogen van overledenen die buiten het successieaangifte proces blijven) op € 10 miljard voor 2005.² Uitgaande van dit cijfer zou bij een opbrengst successierecht van € 1,5 miljard een effectief tarief berekend kunnen worden van 15%. Dat neemt niet weg dat, zoals in casu het geval is in het door de leden van de PvdA vermelde WFR-artikel, op basis van andere uitgangspunten en veronderstellingen andere effectieve tariefpercentages berekend kunnen worden.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de CBS-cijfers van 6 oktober 2008 kloppen dat 48 procent van de waarde van nalatenschappen in 2005 uit eigen woningen bestaat, waarvan de gemiddelde waarde 162 duizend euro bedroeg, en de gemiddelde hypotheekschuld 54 duizend euro. De door het CBS gepubliceerde statistiek over nalatenschappen 2005 is primair gebaseerd op van de Belastingdienst afkomstige bestanden met aangifte- en aanslaggegevens successierecht voor het jaar 2005. Deze bestanden vormen feitelijk de enige, en daarmee meest betrouwbare, informatiebron voor gedetailleerd inzicht in de samenstelling van nalatenschappen in Nederland. Blijkens de door het CBS gepubliceerde

¹ Weekblad Fiscaal Recht 6793, 18 december 2008, blz. 1423–1430.

² Centraal Bureau voor de Statistiek, Overledenen laten 10 miljard euro na, CBS-webmagazine 6 oktober 2008.

gegevens over nalatenschappen 2005 bedraagt het totaal aan privé-bezittingen € 10,6 miljard, waarvan € 5 miljard bestaat uit eigen woningen. Dit spoort met het percentage van 48% waar de leden van de fractie van de PvdA aan refereren. Het aantal overledenen met een eigen woning bedraagt volgens diezelfde statistiek 30 800, hetgeen overeenkomt met een gemiddelde waarde van € 162 000 per woning. Hierbij moet overigens worden bedacht dat in de gevallen waarin de eigen woning van een overledene deel uitmaakte van een huwelijksgemeenschap, slechts de helft van de waarde van de woning in de nalatenschap valt. Het door de leden van de fractie van de PvdA vermelde bedrag aan gemiddelde hypotheekschuld van € 54 000 spoort eveneens met de in de CBS-statistiek voor hypotheekschuld vermelde bedragen en aantallen. Ook hier geldt dat als een hypotheekschuld van een overledene deel uitmaakte van een huwelijksgemeenschap, slechts de helft ervan deel uitmaakt van de nalatenschap.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de regering kan aangeven wat de opbrengst van de successierechten in de nabije (2020) en verre (2040) toekomst is onder het oude en nieuwe systeem. In het licht van de eerder, tijdens de behandeling van het Belastingplan 2007, door hun aan de orde gestelde vraag in hoeverre de toekomstige inkomsten uit de successierechten de kosten van de vergrijzing zullen dekken, informeren ook de leden van de SP-fractie naar het verloop van de inkomsten uit successierechten de komende 30 jaar, zowel met als zonder invoering van het onderhavige wetsvoorstel. Zij voegen daaraan toe dat het daarbij uiteraard niet gaat om een precieze voorspelling, maar om een schatting, zoals gebruikelijk bij een blik in de toekomst met het oog op de vergrijzing. Rekening houdend met demografische veranderingen schat het CPB, in CPB Memorandum 2006, nr. 167, dat de ontvangsten aan successierechten zullen toenemen van 0,3% BBP thans tot 0,5% BBP in 2040.¹ De bijdrage aan de houdbaarheid blijft volgens het CPB echter beperkt tot 0,1% BBP. In het licht van de gehele vergrijzingsproblematiek gaat het dus om een relatief geringe impact. Voor de nadere argumentatie waarom het CPB een sterke stijging van de successierechten niet waarschijnlijk acht verwijs ik naar de hiervoor vermelde CPB-publicatie. Ook Van Gilst, Nijboer en Caminada komen tot de conclusie dat de huidige vormgeving en omvang van de successierechten geen extra bijdrage lijken te leveren aan het financieren van de overheidsuitgaven die samenhangen met een vergrijzende samenleving.²

De maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel hebben tot gevolg dat de inkomsten uit de schenk- en erfbelasting ongeveer 10% lager komen te liggen dan het huidige successie- en schenkingsrecht. Gegeven de budgettaire neutraliteit van het wetsvoorstel wordt deze daling echter gecompenseerd door een overeenkomstige toename van de ontvangsten inkomstenbelasting.

De leden van de PvdA-fractie vragen hoe zeker de geraamde opbrengsten zijn en op welke manier de regering in dekking zal voorzien als de opbrengsten onverhoopt tegenvallen. In vergelijkbare zin vragen de leden van de SP-fractie hoe hard de budgettaire effecten van tabel 1 van de memorie van toelichting zijn en hoe zeker de regering van de bedragen is. In antwoord op deze vragen merk ik op dat de ramingen van de kosten en opbrengsten van de diverse maatregelen naar de best mogelijke inzichten zijn opgesteld op basis van de beschikbare informatie. Hieraan is inherent dat de betrouwbaarheid van ramingen groter zal zijn naarmate meer over gedetailleerde informatie, zoals bijvoorbeeld microdata met aangifte- en aanslaggegevens, kan worden beschikt. Naarmate ramingen meer op schattingen moeten worden gebaseerd, zoals in casu het geval met de meeste grondslagverbredende maatregelen in dit wetsvoorstel, zal ook de

¹ Centraal Planbureau, «Toelichting n.a.v. vragen over houdbaarheid overheidsfinanciën», CPB Memorandum 2006, nr. 167.

² J.J. van Gilst, H. Nijboer en C.L.J. Caminada, «De successiebelasting vanuit economisch perspectief», Weekblad Fiscaal Recht 6793, 18 december 2008, blz. 1428.

onzekerheid daarvan toenemen, waardoor de kans groter is dat de uiteindelijke realisatie mee- of tegen zal vallen. Dat neemt echter niet weg dat, zoals ik ook al heb opgemerkt tijdens het Algemeen Overleg van 26 januari 2009, een raming «for better or for worse» is.¹ Eventuele meef- of tegenvallers zijn endogene effecten die wegllopen in het begrotingssaldo. Mochten de inkomsten achteraf meevallen, dan wil dit bijvoorbeeld niet zeggen dat met terugwerkende kracht de tarieven extra kunnen worden verlaagd. Omgekeerd zullen eventuele tegenvallers als endoogeen gekwalificeerd moeten worden.

Voorts vragen de leden van de fractie van de PvdA of er iets bekend is over de omvang van erfenissen waarbij constructies in het geding zijn en of er een andere indicatie te geven is dat het aanpakken van constructies juist de hoogste erfenissen en vermogens raakt. Zowel de intuïtie als waarnemingen in de praktijk wijzen uit dat het bij juridische constructies ter vermindering of zelfs vermindering van schenk- en erfbelasting in de regel om grotere vermogens gaat. Bedacht moet worden dat de te maken advieskosten zullen moeten opwegen tegen het financiële voordeel, hetgeen bij kleinere vermogens niet snel het geval zal zijn. Daarnaast blijkt het bij door de Belastingdienst gedetecteerde APV's als hoofdregel om aanzienlijke vermogens te gaan.

De vraag van de leden van de PvdA-fractie of het denkbaar is dat er andere manieren zijn om tot eerlijk successierecht te komen en om met draagkracht rekening te houden als het aanpakken van constructies in de praktijk geen succes is, lijkt uit te gaan van de premisse dat de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel onvoldoende effectief zullen zijn. Vooral nog heb ik daar geen enkele aanwijzing voor. Ook de vraag van deze leden of indien de opbrengst van het aanpakken van constructies bij grote erfenissen tegenvalt, het gat dan wordt gevuld door andere grote erfenissen zwaarder te belasten acht ik prematuur. Zou onverhoopt mogen blijken dat onderdelen van het wetsvoorstel niet de beoogde effecten sorteren, dan zullen aanvullende maatregelen worden getroffen opdat dat wel het geval zal zijn.

Tevens vragen de leden van de PvdA-fractie zich af in hoeverre de gebruikers van de te verbieden constructies nieuwe mogelijkheden gaan verkennen om alsnog de belasting te kunnen ontwijken, en met hoeveel weglek is in dat opzicht rekening is gehouden. Uiteraard valt het door de leden van de PvdA-fractie genoemde verschijnsel niet uit te sluiten. Vooral nog is daar echter niet van uitgegaan en is, dit in antwoord op hun vraag, niet ex ante een bedrag aan weglek ingecalculleerd. Mocht echter, zoals ik hierboven al heb opgemerkt, blijken dat de maatregelen in dit wetsvoorstel onvoldoende effectief zijn, dan zullen indien nodig aanvullende maatregelen worden getroffen.

Het antwoord op de vraag van de leden van de PvdA-fractie of van elk van de huidige 28 tarieven de opbrengst en de grondslag inclusief vrijstellingen kan worden gegeven, uitgesplitst naar tariefgroep en schijf respectievelijk successie- en schenkingsrecht is opgenomen in de tabellen 5 tot en met 8 hieronder. De bedragen betreffen een raming 2009 op transactie-basis.²

¹ Kamerstukken II 2008/09, 30 375, nr. 7, blz. 18.

² Ingeschat op basis van stand Miljoenennota 2009.

Tabel 5: Uitsplitsing opbrengst successierecht (2009)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Tariefgroep 3	Totaal
1	77	6	61	179	323
2	79	4	36	80	200
3	119	5	44	94	262
4	121	5	42	98	266
5	108	4	34	83	229
6	100	4	28	63	196
7	126	6	28	55	214
Totaal	730	34	274	652	1 690

Tabel 6: Uitsplitsing belaste grondslag successierecht (2009)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Tariefgroep 3	Totaal
1	1 542	75	236	436	2 288
2	988	31	121	179	1 319
3	990	27	126	189	1 332
4	807	21	108	181	1 117
5	570	13	76	141	801
6	436	12	59	100	607
7	465	13	52	81	611
Totaal	5 798	192	779	1 306	8 075

Tabel 7: Uitsplitsing opbrengst schenkingsrecht (2009)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Tariefgroep 3	Totaal
1	62	3	4	13	82
2	36	2	2	7	47
3	36	2	2	7	46
4	29	1	1	5	36
5	19	2	0	3	24
6	13	1	0	1	16
7	1	1	0	1	3
Totaal	196	12	9	38	255

Tabel 8: Uitsplitsing belaste grondslag schenkingsrecht (2009)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Tariefgroep 3	Totaal
1	1 242	38	14	32	1 326
2	452	13	6	16	487
3	300	8	5	14	327
4	191	6	3	9	210
5	99	5	1	6	111
6	57	4	0	2	63
7	5	2	0	2	9
Totaal	2 346	76	28	81	2 532

Een vergelijkbare uitsplitsing voor de nieuwe tariefstructuur, de leden van de PvdA-fractie vragen hierom, is opgenomen in de tabellen 9 tot en met 12. De bedragen betreffen een raming 2010 op transactiebasis.¹

¹ Ingeschat op basis van (extrapolatie) stand Miljoenennota 2009.

Tabel 9: Uitsplitsing opbrengst erfbelasting x € mln (2010)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Totaal
1	338	16	426	780
2	429	17	268	713
Totaal	767	33	693	1 493

Tabel 10: Uitsplitsing belaste grondslag erfbelasting x € mln (2010)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Totaal
1	3 382	89	1 419	4 890
2	2 143	47	669	2 859
Totaal	5 525	136	2 088	7 750

Tabel 11: Uitsplitsing opbrengst schenkbelasting x € mln (2010)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Totaal
1	196	11	35	242
2	66	6	14	86
Totaal	262	16	50	328

Tabel 12: Uitsplitsing belaste grondslag schenkbelasting x € mln (2010)

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Totaal
1	1 958	58	118	2 134
2	331	16	36	382
Totaal	2 289	74	154	2 517

De leden van de PvdA-fractie vragen of de oude en nieuwe tarieven voor de verschillende soorten verkrijgers grafisch kunnen worden weergegeven, met op de x-as het bedrag en op de y-as het geldende tarief. De door de leden van de PvdA gevraagde grafische weergave is opgenomen in de figuren 1 tot en met 12 van bijlage 1.

De vraag van de leden van de PvdA-fractie of het mogelijk is een inkomens- en vermogensverdeling te geven van degenen die in de huidige en toekomstige situatie schenkings- en successierecht respectievelijk schenk- en erfbelasting betalen moet ontkennend worden beantwoord. Dit heeft primair te maken met het feit dat de aanslagbestanden successie- en schenkingsrecht niet volledig gekoppeld kunnen worden aan bestanden met inkomsten- en loonbelastinggegevens. Ook is een complicatie dat de bestanden met inkomstenbelastinggegevens geen informatie bevatten over de waarde van ab-aandelen, omdat dit gegeven – in tegenstelling tot bij de vroegere vermogensbelasting – niet wordt uitgevraagd in de aangifte.

De leden van de fractie van de SP merken op dat uit tabel 2 op blz. 23 van de memorie van toelichting valt af te leiden dat de verdelingseffecten vooral positief zijn voor niet- en ververwanten. Dit is naar hun oordeel toch niet de bedoeling van de regering. Zij vragen hoe deze onevenwichtigheden gerepareerd zullen worden. Anders dan de leden van de SP-fractie veronderstellen zijn de verlaging van de tarieven voor niet- en ververwanten en de daaraan inherente positieve verdelingseffecten

uitdrukkelijk beoogd. Dit houdt verband met het streven om vooral de hoge tarieven in de huidige tariefgroep 3 van 41 tot en met 68% omlaag te brengen. Hieruit vloeit voort dat de door de fractie van de SP bedoelde effecten geen reparatie behoeven.

De leden van de fracties van de VVD en de SP constateren dat het voornemen om de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 te vervangen door de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 tot verzwaring van de belastingdruk kan leiden. Zij vragen in dat kader een aantal rekenkundige uitwerkingen om het effect van de maatregel inzichtelijk te maken. Zoals ik elders in deze nota geantwoord heb aan de leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de ChristenUnie, zie ik omwille van de onbeoogde nadelige consequenties af van het voornemen tot aanpassing van de waarderingstabel. De door de leden van de fracties van de SP en de VVD gevreesde negatieve consequenties zullen als gevolg daarvan niet meer kunnen optreden. Om dezelfde reden heb ik afgezien van nadere uitwerking van de door de leden van de SP- en VVD-fractie gevraagde berekeningen.

De leden van de fractie van D66 merken op dat twee van de voorgestelde dekkingsmaatregelen (aanpassing regeling voor heffingsrente en aanscherping doorschuiffaciliteit bij vererven van ab-aandelen) niet zijn opgenomen in het huidige pakket, dat naar hun oordeel als gevolg daarvan niet budgettair neutraal is. Zij vragen wat deze maatregelen inhouden en waarom het niet mogelijk was deze maatregelen in het huidige pakket op te nemen. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen om een toelichting op deze maatregelen. De heffingsrentemaatregel houdt in dat voortaan ook met betrekking tot verschuldigd successierecht heffingsrente wordt berekend. Voor het moment van aanvang van het in rekening brengen van heffingsrente zal worden aangesloten bij de aangiftetermijn van acht maanden na overlijden. Deze maatregel, die reeds is aangekondigd in mijn brief van 6 oktober 2008¹, dient primair ter dekking van de maatregel om belastingschulden en -vorderingen in aanmerking te nemen in box 3. Het resterende bedrag van de opbrengst van de maatregel ad € 13 miljoen wordt aangewend voor de financiering van het onderhavige wetsvoorstel. De aanscherping van de doorschuiffaciliteit bij vererving van ab-aandelen houdt in dat voortaan vereist is dat sprake is van een materiële onderneming. De maatregel is aangekondigd in mijn brief van 29 april 2009 (DGA-notitie)² en dient primair ter financiering van het zogenoemde DGA-pakket. Het restant van de opbrengst van de maatregel ad € 5 miljoen wordt aangewend voor de financiering van het onderhavige wetsvoorstel. Op zich zou het mogelijk zijn geweest beide financieringsmaatregelen op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel. Er is echter gekozen voor de optie om de maatregelen op te nemen in het wetsvoorstel waarmee zij zowel inhoudelijk als budgettair de meeste binding hebben, zijnde het Belastingplan 2010.

Het antwoord op de vraag van de leden van de fractie van D66 of de geraamde opbrengsten en lasten van het pakket een meerjarenbegroting is, en zo ja voor welke periode, is dat de in de budgettaire tabel op blz. 22 van de memorie van toelichting opgenomen bedragen structurele bedragen betreffen, uitgedrukt in prijzen 2010.

De leden van de fractie van het CDA vragen of kan worden aangegeven hoe het overleg verloopt met de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) inzake het ontwerp van het nieuwe aangiftebiljet en de daaropvolgende elektronische aangiftemodule. De KNB is betrokken bij de redactie van het nieuwe aangiftebiljet voor 2010. Bij de ontwikkeling van de digitale aangifte zal de KNB eveneens vroegtijdig betrokken worden. Naar

¹ Kamerstukken II 2008/09, 30 375, nr. 6.

² Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19.

aanleiding van de invoering van de digitale aangifte zal het gebruik van dit format worden voorgeschreven.

Overig

De leden van de VVD-fractie constateren dat de tellingen in tabel 2 van de memorie van toelichting niet lijken te kloppen, zeker niet ten aanzien van broers en zusters, en vragen hoe dit te verklaren is. Zoals opgemerkt in de tweede voetnoot van bedoelde tabel 2 is dit verschijnsel toe te schrijven aan afrondingsverschillen. De niet op gehele miljoenen afgeronde bedragen van – € 15 miljoen erfbelasting en € 0 miljoen schenkbelasting voor broers en zusters bedragen bijvoorbeeld – € 15,26 miljoen respectievelijk – € 0,45 miljoen. Afgerond op gehele miljoenen bedraagt de optelsom van deze twee bedragen de in de tabel vermelde – € 16 miljoen (en niet – € 15 miljoen).

De CDA-fractie vraagt hoeveel erfbelasting wordt geheven in het geval waarin een kind komt te overlijden en zijn spaargeld (€ 20 000) vererft naar zijn ouders. Als het kind in 2009 overlijdt, is de gehele verkrijging door de ouders vrijgesteld. Overlijdt het kind in 2010 dan geldt een vrijstelling van € 2000 en wordt het meerdere belast tegen een tarief van 30%. Er wordt dan € 5400 aan erfbelasting geheven.

Voorts vragen de leden van de CDA-fractie hoe de heffing van schenkbelasting verloopt wanneer een werkgever een renteloze personeelslening aan een werknemer verstrekt ten bedrage van € 300 000. De lening wordt verstrekt ten behoeve van de financiering van de woning van de werknemer. In de casus waarnaar wordt verwezen (Het Financieel Dagblad van 20 juni 2009) wordt als uitgangspunt genomen dat de lening direct opeisbaar is en wordt gesuggereerd dat het voorgestelde artikel 15 van de Successiewet 1956 altijd zal leiden tot heffing van schenkbelasting, ongeacht of er sprake is van vrijgevigheid. Dit laatste is niet juist. Ook voor de toepassing van artikel 15 zal eerst beoordeeld moeten worden of sprake is van vrijgevigheid. In de memorie van toelichting heb ik aangegeven dat uit het renteloze karakter van de lening de vrijgevigheid voortvloeit. Als de renteloze lening deel uitmaakt van een stelsel van rechtsbetrekkingen tussen de debiteur en de crediteur, kan uit het onderlinge verband van die rechtsbetrekkingen echter voortvloeien dat van vrijgevigheid geen sprake is. Dat laatste zal doorgaans het geval zijn indien het genoten voordeel van de renteloosheid opkomt in het kader van een dienstbetrekking en het voordeel in beginsel is onderworpen aan loonrespectievelijk inkomstenbelasting. Er wordt in dat geval niet toegekomen aan heffing van schenkbelasting. Mocht in een werkgever-werknemersituatie in een uitzonderlijk geval toch geconstateerd worden dat sprake is van vrijgevigheid dan geldt, als het voordeel dat voortvloeit uit de renteloosheid onderworpen is aan de loon- of inkomstenbelasting, een vrijstelling van schenkingsrecht (artikel 33, eerste lid, onder 9°, van de Successiewet 1956). Voor de duidelijkheid merk ik nog op dat deze vrijstelling ook van toepassing kan zijn als de voordelen uit een personeelslening uit praktische overwegingen niet tot het loon voor de loonheffingen wordt gerekend op grond van de goedkeuring in het besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/0078M. Deze goedkeuring ziet op voordelen uit personeelsleningen voor zover de lening kan worden aangemerkt als een eigen woningschuld in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001.

De CDA-fractie vraagt ten slotte hoe de regering denkt over het meenemen van de verhandelbaarheid van licenties bij de beoordeling van de waarde van de schenking, zoals voorgesteld in het artikel «Belastingdienst betaalt bij gratis leveren software» in Het Financieel Dagblad van 11 juni 2009. Het feit dat licenties niet verhandelbaar zijn, kan gevolgen hebben voor de waarde. In het onderhavige geval is voor de schenkbelasting de

waarde van de licenties en de invloed van een beperkte verhandelbaarheid daarop echter niet van belang aangezien schenkingen aan ANBI's zijn vrijgesteld van schenkbelasting.

De leden van de PvdA-fractie vragen een reactie op de commentaren van de NOB en Het Register van Belastingadviseurs voor zover die niet reeds in de beantwoording zijn meegenomen. Ook de leden van de VVD-fractie vragen een reactie op de resterende vragen en opmerkingen van de NOB en die welke gesteld zijn in WPNR, nummer 6802.

A

Artikel 1, Successiewet 1956

De NOB heeft tegen de naamswijziging van de krachtens de Successiewet 1956 geheven belastingen op zichzelf beschouwd geen bezwaar, maar wel tegen de namen die gekozen zijn. De NOB doet daarbij suggesties voor andere benamingen. Daarover merk ik op dat deze varianten ook de revue zijn gepasseerd. Doorslag bij de uiteindelijke keuze voor een schenk- en erfbelasting heeft echter gegeven dat de «schenk- en erfbelasting» het gemakkelijkst als begripseenheid in de mond lijkt te liggen. De naam van de wet is niet aangepast; ik heb daarvan afgezien toen in de loop van het proces van uitwerking van de plannen voor de herziening van de Successiewet 1956 bleek dat een verdergaande aanpak dan de nu voorgestelde door meer aan te sluiten bij de economisch ervaren realiteit bij de verkrijger, niet realiseerbaar bleek.

De NOB heeft met genoegen geconstateerd dat de positie van de samenwonende partner gelijk gesteld wordt aan die van een huwelijks- of geregistreerde partner. De NOB stelt voor in de Successiewet 1956 op te nemen dat vermogensverschuivingen tussen partners voor de toepassing van de wet geen schenking zijn. De NOB lijkt hierbij eraan voorbij te gaan dat de situatie van samenwonende partners volgens het burgerlijk recht een geheel andere is dan die van huwelijks- of geregistreerde partners. Bij laatstbedoelde partners vloeien de vermogens bij het aangaan van het huwelijk of geregistreerd partnerschap van rechtswege samen in de huwelijks- of partnersgoederengemeenschap, tenzij er afwijkende huwelijks- of partnerschapsvoorwaarden zijn gemaakt. Bij wijziging van de staat van die gemeenschap of van de huwelijks- of partnerschapsvoorwaarden is er indien daarbij een vermogensverschuiving optreedt, in beginsel eveneens sprake van een schenking. Bij samenwonende partners blijven de vermogens bij het aangaan van de samenwoning civielrechtelijk gezien gescheiden. Dit heeft tot gevolg dat de overdracht van vermogen van de ene partner aan de andere een handeling is die als schenking moet worden aangemerkt. Wanneer daarbij sprake is van voldoening aan een natuurlijke verbintenis, zal een beroep kunnen worden gedaan op de desbetreffende vrijstellingsbepaling.

Het doet mij genoegen dat de NOB het een goede zaak vindt dat het recht van overgang wordt afgeschaft. Naar aanleiding van het bericht in de brief van 29 april 2009, kenmerk IFZ 2009/281M, dat het Besluit 2001 zal worden aangepast in verband met de voorgestelde afschaffing van het recht van overgang, merkt de Orde op dat zij het wenselijk vindt dat de uitzondering in de laatste volzin van artikel 48, eerste lid, vervalt, zodat niet indirect via de «tien jaarsfictie» toch nog wordt geheven.

Dienaangaande merk ik op dat op grond van de hiervóór bedoelde, huidige uitzondering van het Besluit 2001 geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend voor vermogensbestanddelen die onder het recht van overgang vallen, ook al zou daarover in het

buitenland belasting worden betaald. Bij afschaffing van het recht van overgang zal de laatste volzin van artikel 48, eerste lid, van het Besluit 2001 evenwel komen te vervallen. Daarmee zal worden bereikt dat degene die feitelijk niet in Nederland woont maar alleen als fictief inwoner van Nederland wordt aangemerkt voor de schenk- en erfbelasting op grond van zijn of haar Nederlanderschap, wel in aanmerking zal komen voor vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor vermogensbestanddelen die onder het recht van overgang zouden vallen, op voorwaarde dat daarover in het buitenland successie- of schenkingsrecht wordt betaald. Voorkoming zal dan worden verleend via verrekening van deze buitenlandse belasting met toepassing van de evenredigheidslimiet.

B

De NOB stelt de vraag of het niet beter is om wat het partnerbegrip betreft, direct een koppeling te leggen met het in de Algemene wet inzake rijksbelastingen te introduceren basis partnerbegrip. Voorts merkt de NOB op dat een bepaling vergelijkbaar met artikel 1.2, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 omtrent de rangorde ingeval men meerdere echtgenoten heeft, ontbreekt. Het wetsvoorstel waarin het basispartnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen zal worden geïntroduceerd is het van het Belastingplan 2010 deel uitmakende wetsvoorstel fiscale vereenvoudiging. Dit wetsvoorstel wordt echter pas openbaar op een tijdstip waarop het onderhavige wetsvoorstel naar thans de bedoeling is, de Tweede Kamer reeds heeft gepasseerd en de wettekst vaststaat. Het leek mij niet juist om in het onderhavige voorstel te verwijzen naar een nog te introduceren bepaling waarvan de tekst zowel op het moment van indiening en, naar alle waarschijnlijkheid, ook op het moment van stemming in de Tweede Kamer nog niet bekend is en ook nog niet is uitgekristalliseerd. Daar komt nog bij dat het uniforme begrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen pas per 2011 effect zal hebben, zodat er ook nog niet naar kan worden verwezen. Zonodig of indien gewenst zullen bij nota van wijziging op bijvoorbeeld de Fiscale vereenvoudigingswet aanpassingen kunnen worden aangebracht in de partnerdefinitie van de Successiewet 1956.

V en W

De NOB verzoekt de in de artikelen 25 en 26 van de Successiewet 1956 genoemde samentelling niet te doen plaatsvinden ingeval de echtgenoten (geregistreerde partners) een verzoek tot echtscheiding (ontbinding van het geregistreerd partnerschap) respectievelijk de scheiding van tafel en bed hebben ingediend, omdat de echtgenoten (geregistreerde partners) zich vanaf dat moment niet meer als partners van elkaar zouden zien. De genoemde artikelen zijn anti misbruik bepalingen, gericht op het voorkomen van het behalen van een tariefvoordeel door nalatenschappen of schenkingen te splitsen in twee porties. Zij zijn vanouds van toepassing ongeacht het huwelijks- onderscheidenlijk partnerschapsgoederenregime (gemeenschap van goederen of juist geheel gescheiden vermogens) van de (niet van tafel en bed gescheiden) gehuwden c.q. geregistreerde partners. Gelet op dat karakter zie ik geen aanleiding om van samentelling af te zien indien er een verzoek is ingediend tot scheiding (van tafel en bed), hoewel een dergelijk verzoek wel – civielrechtelijk – een ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap (niet van het huwelijk) tot gevolg heeft. Een dergelijk verzoek kan immers worden ingetrokken dan wel op andere gronden niet leiden tot een definitieve verbreking van de huwelijksgoederengemeenschap (zie het nieuwe derde lid van artikel 1.99 van het Burgerlijk Wetboek). Door voor deze bepalingen rekening te houden met een ingediend verzoek tot scheiding (van tafel en bed) zou alsnog de weg tot het ontgaan van belasting worden geopend.

AC en AE

De NOB constateert dat de artikelen 32 en 33 van de Successiewet 1956 van oudsher een wat vreemde onderverdeling in leden en nummers kent, en dat dit de artikelen lastig en ondoorzichtig leesbaar maakt. Zij doen de aanbeveling beide artikelen te stroomlijnen en op een wijze op te schrijven zoals elders in de wetgeving gebruikelijk is. De opmerking ter zake van door de NOB ervaren problemen met het lezen van de genoemde artikelen neem ik serieus. Naar mijn mening draagt echter niet alleen de wellicht thans ongebruikelijke aanduiding van de onderverdeling van de diverse leden daaraan schuld, maar vooral ook de hoeveelheid aan bepalingen. Dit aantal is door het wetsvoorstel verminderd, terwijl artikel 33 beter leesbaar is geworden omdat dit artikel anders dan nu niet meer in leden is verdeeld. Ik verwacht niet dat de artikelen beter leesbaar zullen worden door een andere aanduiding van de verschillende onderdelen.

Artikel II: Wet inkomstenbelasting 2001

Het verdient volgens de NOB de voorkeur dat, indien en voor zover mogelijk bij de behandeling van APV's, de fiscaalrechtelijke benadering zoveel mogelijk aansluiting zoekt bij de civielrechtelijke uitgangspunten, zeker in de Successiewet 1956. In de fiscale wetgeving, en zeker in de Successiewet 1956, wordt zo veel mogelijk aangesloten bij het burgerlijk recht, zo ook in dit wetsvoorstel. Heeft een begunstigde een juridisch afdwingbaar recht richting een afgezonderd particulier vermogen dan wordt deze begunstigde ook zelf voor dit recht in de belastingheffing betrokken: het fiscale recht volgt het civiele recht. De voorgestelde wettelijke maatregelen zien echter op het zogenoemde discretionaire deel van afgezonderde particuliere vermogens, dat wil zeggen het deel waarvoor de civielrechtelijke duiding veelal onduidelijk is. Bij bepaalde hybride rechtsfiguren, bijvoorbeeld de zuivere irrevocable discretionary trust, is het vermogen niet meer van de inbrenger maar het is ook nog niet van de begunstigde. Het fiscale recht kan niet langer uit de voeten met een naar Nederlandse begrippen onduidelijke civielrechtelijke duiding. Daarom is voor het discretionaire gedeelte van onduidelijke (buitenlandse) rechtsfiguren gekozen voor een robuust stelsel waarin de economische werkelijkheid prevaleert boven de juridische vormgeving.

De NOB neemt wat betreft APV's verder terecht aan dat het systeem van toerekening op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 een gesloten systeem is, zodat indien aan de voorwaarden van het zesde lid wordt voldaan, er noch op basis van artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 noch op basis van andere leerstukken of wettelijke bepalingen toerekening van vermogen of inkomsten van het APV plaatsvindt aan eventuele gerechtigden of aan degene die het vermogen heeft afgezonderd. Benadrukt wordt dat het gaat om het discretionaire deel van het afgezonderd particulier vermogen.

De vraag van de NOB ten slotte of subjectieve onderworpenheid nog van belang is als de winst van het APV naar Nederlandse maatstaven op grond van een objectieve vrijstelling is vrijgesteld, begrijp ik als volgt. De situatie waarop de vraag betrekking heeft is bijvoorbeeld een afgezonderd particulier vermogen, denk aan een in Nederland gevestigde stichting, welke enkel een deelneming houdt en daarnaast als nijver beschouwd moet worden. De voordelen uit de deelneming vallen onder de deelnemingsvrijstelling. Ondanks de toepassing van de deelnemingsvrijstelling is op basis van het gegeven dat deze nijvere stichting belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting voldaan aan de voorwaarde van het zesde lid.

In WPNR, nummer 6802, stellen mr. J.P. Boer en prof. dr. R.M. Freudenthal dat de wetgever bij APV's uitgaat van een duale benadering in die zin dat enerzijds van transparantie wordt uitgegaan en anderzijds van non-transparantie. Ik deel deze uitleg niet. Artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 richt zich allereerst op de vraag of sprake is van een APV. Als daar sprake van is, wordt alleen het discretionaire deel van het APV in aanmerking genomen. De verplichting ter zake van concreet juridisch afdwingbare rechten van derden («fixed interest-deel») wordt als schuld bij de belastingplichtige in aanmerking genomen; deze derde betreft dit recht in zijn eigen belastingheffing.

Verder stellen zij de reikwijdte van het begrip «economische deelgerechtigheid» aan de orde. De uitleg die Boer en Freudenthal aan dit begrip geven, deel ik niet. Van een economische deelgerechtigheid is slechts sprake in relatie tot hybride samenwerkingsverbanden zoals personenvennootschappen. Richting APV's ontbreekt juist de economische deelgerechtigheid.

Veel opmerkingen van mr. X.G.R. Auerbach in hetzelfde nummer van WPNR zijn reeds hiervoor behandeld bij de beantwoording van de vragen van de leden van de CDA-fractie. Auerbach is van mening dat het voorgestelde artikel 23a van de Invorderingswet 1990 potentieel een aantasting van het mensenrecht op het ongestoord genot van eigendom is. Auerbach, en overigens ook de redactie van Vakstudienieuws, achten de bepaling in het licht van het EVRM en in het licht van het Europees recht kwestieus. Ik ben van mening dat er geen spanningsveld bestaat tussen wetsvoorstel enerzijds en het Europees recht en het EVRM anderzijds. Ik neem aan dat de auteurs met betrekking tot het EVRM de rechtsbescherming, vervat in artikel 6 EVRM, en het eigendomsgrondrecht op basis van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM voor ogen hebben. Deze rechtsbescherming is ook bij het verhaalsrecht ex artikel 23a Invorderingswet 1990 gewaarborgd. Het afgezonderd particulier vermogen of de derde die meent recht te hebben op roerende zaken waarop ter zake van een belastingschuld beslag is gelegd, kan een beroepschrift indienen bij de directeur op grond van artikel 22, eerste lid, Invorderingswet 1990. Het beroep kan succesvol zijn als er bijvoorbeeld teveel in beslag zou zijn genomen. Verder kan het afgezonderd particulier vermogen of de derde altijd in verzet bij de civiele rechter. Rechtsbescherming door de civiele rechter als restrechter werd voldoende geoordeeld door het EHRM in de zaak Oerlemans.

Ten tweede het eigendomsgrondrecht. Artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM luidt als volgt: «ledere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.

De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren».

De eerste alinea geeft de nationale overheden bevoegdheden om het eigendomsrecht te beperken. Dit kan slechts gebeuren in het algemeen belang en indien de voorwaarden waaronder het eigendom wordt ontnomen in de wet staan. Het verhaalsrecht zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 23a Invorderingswet 1990 voldoet aan deze eisen: belastingheffing en invordering die gerealiseerd wordt door het verhaalsrecht geschiedt in het algemeen belang en de voorwaarden waaronder dit gebeurt zijn opgenomen in artikel 23a van de Invorderingswet 1990. In artikel 1, tweede alinea, wordt aangegeven dat het recht van de Staat om wetten toe te passen die hij noodzakelijk acht om de betaling van belastingen te verzekeren niet wordt aangetast door het bepaalde in

artikel 1, eerste alinea. In dit geval – bij het nieuwe artikel 23a Invorderingswet 1990 – gaat het om de verzekering van de betaling van belastingen. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting is onderdeel b nodig om een geconstrueerd invorderingsvacuüm te voorkomen. Het EHRM heeft, in een zaak omtrent toepassing van het bodemrecht – een ander bijzonder verhaalsrecht uit de Invorderingswet 1990 – bepaald dat toepassing toegestaan is indien dit proportioneel geschiedt en door een onafhankelijke rechter gecontroleerd wordt. Met betrekking tot het voorgestelde artikel 23a Invorderingswet 1990 is proportionaliteit op twee manieren gewaarborgd. Allereerst doordat eerst verhaal wordt gezocht bij de belastingschuldige, dan bij het afgezonderd particulier vermogen en tot slot bij de derde. Ten tweede wordt proportionaliteit gewaarborgd doordat bepaald is dat verhaal kan worden gezocht tot ten hoogste het belang van het afgezonderd particulier vermogen in de derde. Toetsing door de rechter is – zoals hierboven is aangegeven – ook mogelijk. Artikel 23a Invorderingswet 1990 is in overeenstemming met het Europees recht. In artikel 23a Invorderingswet 1990 wordt namelijk geen onderscheid gemaakt tussen binnenlandse situaties en grensoverschrijdende situaties. In beide gevallen wordt het afgezonderd particulier vermogen toegerekend en wordt allereerst ingevorderd bij de belastingschuldige. Overigens heeft het Hof van Justitie reeds eerder geoordeeld over een ander bijzonder verhaalsrecht. In deze zaak had de rechtbank Maastricht prejudiciële vragen gesteld over de houdbaarheid van artikel 22 Invorderingswet 1990, het bodemrecht, in het licht van het Europees recht. Het Hof van Justitie antwoordde dat de maatregel zonder onderscheid van toepassing is en niet tot doel heeft het handelsrecht met de andere lidstaten te regelen. Om die reden werd geen strijd met het Europees recht geconstateerd.

Het is mogelijk dat de kleine belegger wordt geraakt zoals ook Auerbach stelt, door toepassing van artikel 23a, onderdeel b, Invorderingswet 1990. In de praktijk zal dit echter niet vaak voorkomen omdat het dikwijls gaat om een 100%-belang in een in Nederland gevestigde vennootschap zodat er geen sprake is van kleine beleggers. Hier kan echter niet altijd vanuit worden gegaan, daarom is gekozen voor een percentage van 5: het criterium waarbij sprake is van een aanmerkelijk belang of van een deelneming. Om rekening te houden met de belangen van overige aandeelhouders – indien aanwezig – is bepaald dat slechts verhaal kan worden gezocht tot ten hoogste het belang van het afgezonderd particulier vermogen in de hier te lande gevestigde deelneming. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting is er sprake van een drietrapsraket bij de invordering. Allereerst wordt ingevorderd bij de belastingschuldige zelf. Indien de invordering daar niet (volledig) slaagt, wordt ingevorderd bij het afgezonderd particulier vermogen op grond van artikel 23a, onderdeel a, Invorderingswet 1990. Mocht de invordering daar ook niet slagen, dan pas komen de goederen in beeld van derden waarin het afgezonderd particulier vermogen als deelnemer een belang heeft op grond van artikel 23a, onderdeel b, Invorderingswet 1990.

Overig

De leden van de VVD-fractie stellen dat de WOZ-waarde soms te hoog wordt vastgesteld en dat het voorstel om bij woningen aan te sluiten bij de WOZ-waarde zo tot een te hoge belastingheffing kan leiden. Zij vragen om een tegenbewijsregeling op te nemen. De leden van de CDA-fractie vragen ook waarom geen mogelijkheid voor tegenbewijs is opgenomen. Als de WOZ-waarde naar het idee van een erfgenaam te hoog is vastgesteld, kan deze een nieuwe WOZ-beschikking aanvragen en daar zonedig bezwaar en beroep tegen aantekenen. Nu de Wet waardering onroerende

zaken zelf al voorziet in rechtsmiddelen voor de verkrijger, is het niet nodig in de Successiewet 1956 een eigen tegenbewijsprocedure op te nemen.

De leden van de VVD-fractie vragen om nader in te gaan op de recente mogelijkheid tot banksparen en de successierechtelijke behandeling daarvan. Bij de initiatiefwet¹ van de leden Depla en Blok (banksparen) hebben de indieners getracht om bij de pensioenopbouw en de aflossing eigenwoningschuld een gelijk speelveld te creëren met betrekking tot de fiscaal gefacilieerd verzekeringsproducten en de fiscaal gefacilieerde bankspaarvariant van die producten. Het gelijke speelveld tussen verzekeraars en banken was slechts een van de doelstellingen van het initiatief. De kern van het voorstel is dat door het creëren van het gelijke speelveld (beëindigen van de gedwongen winkelnering) het aantal aanbieders zal toenemen, de concurrentie toeneemt, de transparantie in de kostenstructuur groter wordt, waardoor de kosten voor de consumenten lager worden. De successierechtelijke behandeling van deze bankspaarproducten is daarom overeenkomstig met die van de verzekeringsproducten.

De leden van de VVD-fractie merken op dat op meerdere plekken in het wetsvoorstel ministeriële regelingen worden aangekondigd. Deze leden ontvangen graag een overzicht, alsmede een globale inhoudelijke duiding. Ik neem aan dat deze leden aan dit overzicht vooral behoefte hebben naar aanleiding van de in het wetsvoorstel opgenomen delegatiebevoegdheid aangaande de integriteitstoets bij de ANBI's. Doordat bij nota van wijziging erin wordt voorzien dat de eisen en voorwaarden aan ANBI's, hun bestuurders en gezichtsbepalende personen in de wet worden opgenomen, is er geen behoefte meer aan bepalingen ter zake in een ministeriële regeling. De overige aangekondigde ministeriële regelingen zijn naar ik meen voldoende omschreven in de memorie. Het betreft de nadere voorwaarden ter zake van het verbreken van de gezamenlijke huishouding tegen de wil van samenwonende partners, en nadere uitwerkingen op het gebied van de bedrijfsopvolgingsregeling.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Een aantal van de in het onderdeel artikelsgewijze toelichting van het verslag opgenomen vragen zijn hiervoor beantwoord bij de beantwoording van de vragen uit het verslag over het Algemeen deel van de toelichting. Dit geldt in het bijzonder voor de vragen die beantwoord zijn op het verzoek van de leden van de fracties van de PvdA en de VVD gedaan in paragraaf Overig om in te gaan op commentaren van de NOB, het Register Belastingadviseurs alsmede die gesteld in WPNR. Op deze vragen wordt hierna niet meer ingegaan.

Artikel I, onderdeel A (artikel 1 van de Successiewet)

De hier gestelde vragen zijn in het algemeen deel van deze nota naar aanleiding van het verslag reeds aan de orde gekomen.

Artikel I, onderdeel A (artikel 1a en 1b van de Successiewet)

Met betrekking tot de vraag van de leden van de fractie van het CDA om een nadere uitleg over de uitzondering op de voorwaarde dat de gemeenschappelijke huishouding tot aan het overlijden of de schenking heeft geduurd, merk ik op dat hieraan uitwerking zal worden gegeven bij ministeriële regeling. In elk geval valt de gedwongen opname in een verpleeginrichting eronder.

¹ Kamerstukken II 2007/08, 30 432, stb. 577.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts waarom de Successiewet 1956 niet van toepassing wordt op de BES eilanden. In reactie daarop wordt verwezen naar de Slotverklaring van de Miniconferentie van 10 en 11 oktober 2006 (Bijlage bij Kamerstukken II 2006/07, 30 800 IV, nr. 5). In deze Slotverklaring is door Nederland, de Nederlandse Antillen en de eilandgebieden Bonaire, Sint Eustatius en Saba vastgelegd dat onderzoek wordt gedaan naar het fiscale stelsel dat op de BES eilanden moet gaan gelden (zie punt 19 van de Slotverklaring). Het voorgaande heeft geresulteerd in een bestuurlijk akkoord dat ik op 13 januari 2009 heb ondertekend met de gedeputeerden van Financiën van de eilandgebieden Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Het bestuurlijke akkoord is op 25 februari 2009 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal gezonden (Kamerstukken II, 2008/09, 31 568, nr. 21). Hieruit valt af te leiden dat voor het toekomstige fiscale stelsel voor de BES eilanden geen sprake is van de integrale overname van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel of het Nederlandse fiscale stelsel. Wel worden elementen uit het bestaande Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel en elementen uit het Nederlandse fiscale stelsel als bouwsteen gebruikt en aan de hand van deze bouwstenen wordt voor de BES eilanden een specifiek belastingstelsel ontwikkeld dat oog heeft voor de internationale fiscale positie van de BES eilanden en het Koninkrijk der Nederlanden, de versterking van de lokale economieën en de zelfredzaamheid van de burger. De politieke verantwoordelijkheid voor de uitvoering door de Nederlandse Belastingdienst en het opstellen van de wetgeving van dit toekomstige fiscale stelsel voor de BES eilanden komt te liggen bij de Minister van Financiën.

Op dit moment is het toekomstige fiscale stelsel voor de BES eilanden nog in ontwikkeling. Het streven bestaat de hiervoor benodigde wetsvoorstellen in het derde kwartaal van 2009 voor behandeling naar de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

Artikel I, onderdeel C (artikel 2 van de Successiewet 1956)

De leden van de fractie van het CDA vragen of de regering kan aangeven welke belastingplichtigen onder de huidige Successiewet 1956 wel onder het eerste lid van artikel 2 vallen, maar onder de nieuwe Successiewet 1956 niet.

De belastingplichtigen die wel onder het huidige artikel 2, eerste lid, vallen, maar niet meer onder artikel 2, *eerste lid*, van de nieuwe Successiewet 1956, zijn personen van Nederlandse nationaliteit, die niet in Nederland wonen en in dienstbetrekking staan tot de Staat der Nederlanden, maar *géén* uitgezonden leden van diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordigingen van Nederland in het buitenland zijn (hierna te noemen: personen van categorie 1), en ook *niet* zijn uitgezonden om werkzaamheden te verrichten in een andere mogendheid in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is (hierna te noemen: personen van categorie 2). Gedacht kan worden aan de ambtenaar die in dienst is van een gemeente in de Nederlandse grensstreek en vlak over de grens in België of Duitsland woont, of een ambtenaar die in dienst is van een Nederlandse provincie en vlak over de grens in België of Duitsland woont (de zogenoemde grensambtenaren). Ook kan worden gedacht aan een niet-uitgezonden ambtenaar die in dienst is van de centrale overheid en in het buitenland woont, of aan degene die op grond van een ambtelijke aanstelling werkzaam is aan een Nederlandse rijksuniversiteit en in het buitenland woont. Ten slotte valt te denken aan militairen in dienst van het Nederlandse ministerie van Defensie, die in het buitenland (dus lokaal) als Nederlands militair worden aangeworven om aldaar in hun woonland werkzaam te zijn (bijvoorbeeld inwoners van de Nederlandse Antillen, die immers de Nederlandse nationaliteit bezitten). Ook deze

militairen zijn dus niet langer als fictief inwoner van Nederland aan te merken voor de schenk- en erfbelasting. Volledigheidshalve merk ik hierbij nog op dat tot dusverre geen gebruik werd gemaakt van de thans in het wetsvoorstel vervallen delegatiebevoegdheid van artikel 2, eerste lid, tweede volzin, onderdeel b, van de huidige Successiewet 1956. Op grond van genoemd onderdeel b zou de woonplaatsfictie van artikel 2, eerste lid, eerste volzin, niet voor de in die eerste volzin bedoelde Nederlander gaan gelden, als hij militair is en bij of krachtens algemene maatregel van bestuur zou zijn bepaald dat hij geacht wordt blijvend werkzaam te zijn buiten Nederland (bijvoorbeeld de Nederlandse Antillen).

De belastingplichtigen die wel onder het huidige artikel 2, eerste lid, vallen, maar niet meer onder artikel 2, tweede lid, van de nieuwe Successiewet 1956, zijn personen die niet in Nederland wonen en een niet duurzaam gescheiden echtgenoot van de hiervóór bedoelde personen van categorie 1 of 2 zijn. Voor de eigen kinderen en stiefkinderen die jonger dan 27 jaar zijn en in belangrijke mate door de personen van categorie 1 of 2 worden onderhouden in de zin van artikel 1.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001, geldt hetzelfde als voor de bedoelde echtgenoot.

Artikel I, onderdeel F (artikel 7 van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie stellen een aantal vragen met betrekking tot de tekst en de werking van het voorgestelde artikel 7. Voorafgaand aan het beantwoorden van deze vragen geef ik aan dat in de nota van wijziging een voorstel voor het aanpassen van het tweede lid van artikel 7 is opgenomen. In dit tweede lid staat: «de waarde, bedoeld in het eerste lid». Geconstateerd is dat deze verwijzing niet volledig is aangezien in het eerste lid twee keer het woord «waarde» is opgenomen. De voorgestelde wijziging ziet er op deze onduidelijkheid weg te nemen.

De fractieleden verzoeken om de term «opgeofferd» nader toe te lichten. Deze term is afkomstig uit het huidige derde lid van artikel 11. Met het overnemen van deze term is geen wijziging beoogd. Volledigheidshalve geef ik nog aan dat de schenkingen, die in het verleden hebben plaatsgevonden, niet vallen onder de term «opgeofferd». Wel kan er op grond van het tweede lid schenk- en overdrachtsbelasting in mindering worden gebracht op de als gevolg van de fictiebepalingen verschuldigde erfbelasting indien deze belastingen betrekking hebben gehad op hetzelfde object.

Aanvullend merk ik op dat in de nota van wijziging een voorstel met betrekking tot het eerste lid is opgenomen waarbij een uitbreiding wordt gegeven aan hetgeen in mindering kan komen. Naast de financiële opofferingen van de verkrijger ter zake van de fictieve verkrijging, zoals een betaalde koopsom of periodieke uitkering, drukt er soms nog een vruchtgebruik op de fictieve verkrijging. Dit doet zich in de praktijk regelmatig voor wanneer een echtpaar hun woonhuis overdraagt aan een kind, onder voorbehoud van een vruchtgebruik op beider levens. Wanneer de eerststervende van het echtpaar overlijdt loopt het vruchtgebruik door ten bate van de langstlevende, terwijl de fictiebepaling van artikel 10 van toepassing is. De waarde van de doorlopende vruchtgebruik kan dan op de fictieve verkrijging in mindering komen.

Artikel I, onderdeel I (artikel 10 van de Successiewet 1956)

In het wetsvoorstel is de uitzondering op de toepasselijkheid van artikel 10 in geval van het overlijden van de verkrijger voor de erfflater, vervallen. De leden van de CDA-fractie vragen hoe de heffing verloopt in een dergelijk geval. Dit kan de situatie betreffen waarin een ouder een vermogensbestanddeel verkoopt aan een kind onder voorbehoud van vruchtgebruik,

en het kind overlijdt voordat de ouder overlijdt. In dat geval is het vermogensbestanddeel vererfd, bijvoorbeeld naar de kinderen (kleinkinderen van de vruchtgebruiker). Bij overlijden van de grootouder/vruchtgebruiker wordt het bestanddeel op grond van artikel 10 bij de kleinkinderen als fictieve verkrijging belast tegen de volle waarde. Er geldt dan geen aftrek voor de blote-eigendoms waarde waarover het vermogensbestanddeel in de nalatenschap van hun ouder is belast, omdat de erfbelasting door zijn aard geen voorziening kent voor het geval vermogen meer dan eens vererft (behoudens de «dertigdagenregeling» in het nieuw voorgestelde artikel 53, vijfde lid).

Artikel I, onderdeel J (artikel 11 van de Successiewet 1956)

De vragen van de leden van de fractie van het CDA en die van de leden van de fractie van de ChristenUnie over het (verplicht) finaal verrekenbeding zijn beantwoord in het algemeen deel van deze nota. Ik moge daarnaar verwijzen.

Artikel I, onderdeel K (artikel 12 van de Successiewet 1956)

Door de leden van de CDA-fractie is de vraag gesteld of de regering heeft overwogen om in artikel 12 een uitzondering op te nemen voor gevallen, waarin een schenking een genotsrecht betreft dat eindigt bij overlijden van de schenker.

Mij is niet gebleken dat zich op dit punt in de praktijk problemen voordoen of dat de toepassing van artikel 12 tot onbillijke uitkomsten leidt. Daarom is ook geen aanpassing van dat artikel voorgesteld. Mochten zich toch onbillijkheden van overwegende aard voordoen dan ben ik bereid te bezien of hier met toepassing van de hardheidsclausule een tegemoetkoming kan worden verleend.

Artikel I, onderdeel L (artikel 13 van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie vragen hoe de regering denkt over het voorstel van prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken om bij «premiesplitsing» de premies voor levensverzekeringen aan te merken als kosten van de huishouding. Premiesplitsing komt er kort gezegd op neer dat partners over en weer optreden als begunstigde en verzekeringsnemer van een verzekering op het leven van de ander. Als dat op de juiste manier gebeurt, met name voor wat betreft de verplichting tot het betalen van de premie, is niets onttrokken aan het vermogen van de erflater en kan, omdat artikel 13 dan niet van toepassing is, de uitkering vrij van heffing worden genoten. De voorwaarden waaraan premiesplitsing moet voldoen om artikel 13 niet van toepassing te laten zijn, zijn opgenomen in het besluit van 18 juli 2008, CPP2008/1425M. Premiesplitsing is niet mogelijk bij partners die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd, omdat door de gemeenschap altijd de helft van de premies onttrokken wordt aan het vermogen van de erflater. Het voorstel van mw. Van Vijfeijken is er op gericht het onderscheid op dit punt tussen echtgenoten die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd en andere gehuwde of ongehuwde partners weg te nemen. Voor het eindresultaat van haar voorstel valt op zich wat te zeggen omdat het echtgenoten die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd niet langer in een nadeligere positie plaatst ten opzichte van andere, gehuwde of ongehuwde, partners die door premiesplitsing heffing op grond van artikel 13 kunnen vermijden. Wel zou het voor deze laatste groepen een verhoging van de belastingdruk betekenen. De vraag is overigens of de door haar voorgestelde weg, het introduceren van een nieuwe fictie in de Successiewet 1956 met betrekking tot de kosten van de huishouding, wenselijk is. Ik heb er voor gekozen een dergelijke, vérstrekkende, maatregel met betrekking tot artikel 13 niet in dit voorstel op te nemen.

Over het tweede lid van artikel 13 heeft mw. Van Vijfeijken opgemerkt dat de kans bestaat dat de belastingplichtigen hun toevlucht gaan zoeken bij familieleden die niet vallen onder de bepaling in het wetsvoorstel. Dit zie ik ook als een mogelijk risico. Daarom acht ik het wenselijk om de kring van personen genoemd in het tweede lid uit te breiden met de bloed- en aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partner. Vanwege het risico dat een natuurlijk persoon loopt door op te treden als verzekeraar acht ik de kans niet groot dat een persoon buiten deze kring van bloed- en aanverwanten als verzekeraar gaat optreden. Deze uitbreiding is opgenomen in de nota van wijziging.

Artikel I, onderdeel M (artikel 13a van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie vragen of overwogen is om in artikel 13a een uitzondering op te nemen voor gevallen als beschreven in Kamerstukken II 1999/2000, 26 851, nr. 69. Het kamerstuk waaraan de genoemde leden refereren is een verzoek om toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule). Dat verzoek hield verband met de werking van artikel 13a zoals dat luidde vóór 1 maart 2003. Op grond van het oude artikel 13a werd de volledige waarde van aanmerkelijk-belangaandelen in pensioen- en lijfrentelichamen, die niet door de erflater werden gehouden, in de heffing van successierecht betrokken indien bij een dergelijk lichaam een pensioen, een uitkering ter zake van vervroegde uittreding, een lijfrente of een kapitaalsuitkering ten behoeve van de erflater was verzekerd. Dit kon soms tot onredelijke uitkomsten leiden, onder meer in gevallen waarin de erflater in gemeenschap van goederen was gehuwd en op grond daarvan de helft van de aandelen gehouden werd door de echtgenoot van de erflater. Het kamerstuk waaraan de leden van de CDA-fractie refereren had betrekking op een dergelijke situatie en de toenmalige staatssecretaris van Financiën heeft daarvoor op grond van de hardheidsclausule een tegemoetkoming verleend. Onder het huidige artikel 13a, dat een geheel andere opzet heeft, doen dergelijke problemen zich niet meer voor en het is dan ook niet nodig daarvoor een uitzondering op te nemen. Een belangrijk verschil met het oude artikel 13a is dat het huidige artikel alleen de waardeinstijging van aandelen ten gevolge van het overlijden van de erflater in de heffing betreft. Een dergelijke waardeinstijging, die een direct gevolg is van het overlijden van de erflater, wordt terecht in de heffing van erfbelasting betrokken. Dat geldt ook in het geval dat de leden van CDA-fractie noemen waarin een vrouw overlijdt voordat haar man overlijdt en haar nabestaandenpensioen is verzekerd bij de vennootschap waarin haar man ab-houder is. Er is geen reden een uitzondering te maken indien de verkrijger de partner is van de overledene. Met de speciale band tussen de partners wordt al rekening gehouden door de hoge vrijstelling voor de partner en er is geen aanleiding om enkel voor artikel 13a (materieel) een volledige vrijstelling tussen partners in het leven te roepen.

Artikel I, onderdeel N (artikel 15 van de Successiewet 1956)

Voor de beantwoording van de hier gestelde vraag over de Natuurschoonwet 1928, verwijs ik naar mijn reactie onder het kopje artikel VII (artikel 7, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928).

Artikel I, onderdeel O (artikel 16 van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie vragen wat de regering bedoelt met de opmerking «het tweede lid verstaat – voor zover daar al discussie over is – onder een verkrijging krachtens erfrecht het ten gevolge van of na het overlijden van een erflater verkrijgen van een in rechte vorderbare aanspraak op een APV», terwijl in de wettekst slechts staat «ten gevolge

van». Zijn de uitzonderingen van art. 2.14a, vijfde en zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 hier van toepassing? Voor een goed begrip van de wettelijke aanpassingen wil ik benadrukken dat concrete rechten buiten de «APV-wetgeving» vallen. Krijgt iemand een concreet recht ten gevolge van het overlijden van de inbrenger dan is sprake van een verkrijging van de overleden inbrenger. Met de terminologie «ten gevolge van» wordt tot uitdrukking gebracht dat iedere verkrijging die zijn oorzaak vindt in het overlijden van de erflater onder artikel 16 Successiewet 1956 valt. Die verkrijging kan direct plaatsvinden maar kan ook enige tijd op zich laten wachten, bijvoorbeeld door een langdurige verdeling van de nalatenschap. De vraag komt hierbij op, of de uitzonderingen genoemd in art. 2.14a, vijfde en zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001, ook doorwerken naar artikel 16 Successiewet 1956. Dit is slechts ten dele een juiste uitleg. Artikel 2.14a, vijfde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 (tegenbewijs-situaties) werkt door naar artikel 16 Successiewet 1956 indien bijvoorbeeld via tegenbewijs blijkt dat niet alle wettelijke erfgenamen, maar bijvoorbeeld slechts één daarvan de begunstigde van een APV is. In een dergelijke situatie wordt slechts deze erfgenaam/begunstigde geacht de bezittingen en de schulden van het APV te erven. Artikel 2.14a, zesde lid, Wet Inkomstenbelasting 2001 (zelfstandig naar de winst belaste APV's) heeft niet tot gevolg dat de bezittingen en de schulden van een daar bedoeld afgezonderd particulier vermogen onbelast vererven. Zowel het niet als het wel voor de winstbelasting belastbare gedeelte van de bezittingen en de schulden worden in de grondslag voor de erfbelasting betrokken. Het past niet binnen de gekozen opzet van de Successiewet 1956 om het nijvere deel van het APV buiten de heffing van erfbelasting te laten.

Artikel I, onderdeel P (artikel 17 van de Successiewet 1956)

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de regering in de toelichting spreekt van een APV als bedoeld in het tweede lid van art. 2.14a, terwijl de toevoeging: «tweede lid» in de wettekst van artikel 17 van de Successiewet 1956 ontbreekt. Het ontbreken van de toevoeging «tweede lid» is het gevolg van een omissie. In de Nota van wijziging op het wetsvoorstel is deze omissie hersteld door het opnemen van de term «tweede lid».

Artikel 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 heeft niet tot gevolg dat de bezittingen en de schulden van een daar bedoeld zelfstandig belastingplichtig afgezonderd particulier vermogen onbelast via schenkingen overgaan. Zowel het niet als het wel voor de winstbelasting belastbare gedeelte van de bezittingen en de schulden worden in de grondslag voor de schenkbelasting betrokken. Het past niet binnen de gekozen opzet van de Successiewet 1956 om het zelfstandig (winst)belaste deel van het APV buiten de heffing van schenkbelasting te laten op het moment dat het APV schenkt.

Wat betreft de samenhang tussen artikel 17 Successiewet 1956 en artikel 26a Successiewet 1956, geldt het volgende. Het voorgestelde artikel 26a Successiewet 1956 dient ter verduidelijking en ter voorkoming van misverstanden. Schenkingen door een APV worden geacht te zijn verkregen van personen waaraan wordt toegerekend zoals bedoeld in artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel I, onderdeel R (artikel 20 van de Successiewet 1956)

In haar commentaar stelt het NOB, de leden van de CDA, PvdA en VVD-fractie verwijzen hiernaar, dat belastingverplichtingen die van de schenker of de erflater naar de verkrijger worden doorgeschoven voor hun nominale waarde op de verkrijging in mindering dienen te komen, omdat de waardering aansluit bij de prijs die de verkregen goederen bij

verkoop op de markt zouden opbrengen. Terecht wordt gesteld dat bij de berekening van de waarde in het economische verkeer wordt uitgegaan van een verkoopfictie tegen de werkelijke waarde. Hieruit volgt echter nog niet dat dus de nominale waarde als latentie in aanmerking moet worden genomen, indien gebruik wordt gemaakt van een doorschuifregeling voor de inkomstenbelasting. Feit blijft dat deze «fictieve» belastingschuld niet nu, maar in de toekomst is verschuldigd. Aangezien deze schuld, in tegenstelling tot het onderliggende ondernemingsvermogen dat wel vruchtdragend is, als het ware renteloos wordt schuldig gebleven, gebiedt de economische realiteit een waardering op contante waarde. Dit komt overeen met het beeld in de praktijk. Indien de erfgenamen overwegen de verkregen onderneming of aanmerkelijkbelangaandelen op korte termijn te vervreemden, opteren zij vaak voor afrekening in de inkomstenbelasting, zodat de nominale belastingschuld in het passief van erflaters nalatenschap wordt meegenomen. Indien dit voornemen niet bestaat, gaan partijen in hun onderlinge verhouding ook uit van de contante waarde van de nominale belastingschuld. Daarom liggen de forfaitaire vastgestelde percentages op de contante waarde van de nominale belastingschuld. De contante waarde wordt bepaald aan de hand van een geschatte duur van het uitstel van heffing. Zo is de latentie in verband met een lijfrente hoger dan bij een stille reserve bij een IB-onderneming, omdat de lijfrente vaak direct na overlijden ingaat en de contante waarde van belastingheffing over de eerste termijn daarvan nagenoeg gelijk is aan de nominale waarde. Hoewel forfaitaire percentages altijd arbitrair zijn, lijken zij gemiddeld een redelijke inschatting van de werkelijkheid te vormen.

Artikel I, onderdeel S (artikel 21 van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie vragen of het juist is dat als de erflater eind 2010 overlijdt, voor de waarde van de woning wordt uitgegaan van de waarde per 1 januari 2009. Uit de systematiek van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ) vloeit inderdaad voort, zoals de genoemde leden stellen, dat bij een overlijden of een schenking in het jaar 2010 uitgegaan wordt van de waarde van de woning per 1 januari 2009. De WOZ gaat uit van een waarde op een peildatum die één jaar ligt voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde geldt.

Dit betekent overigens niet dat bij die waardebepaling altijd ook wordt uitgegaan van de *toestand* van de woning per 1 januari 2009. Indien in de toestand van een onroerende zaak wijziging komt, zal in veel gevallen de woning in aanmerking worden genomen naar de toestand bij het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde geldt, in het voorbeeld 1 januari 2010. Dat is het geval indien de onroerende zaak opgaat in een of meer andere onroerende zaken, de onroerende zaak wijzigt als gevolg van bouw, verbouwing, verbetering, afbraak of vernietiging, van bestemming verandert, of een verandering in waarde ondergaat als gevolg van een andere, specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid (artikel 18, derde lid, van de WOZ). Belangrijke wijzigingen in de toestand van de woning die zich voordoen vóór 1 januari van het kalenderjaar waarin de verkrijging plaatsvindt, worden dus in de WOZ-waarde meegenomen, zowel positief als negatief.

Ik realiseer mij dat zich ook tussen het begin van het kalenderjaar en de datum van overlijden wijzigingen in de toestand van de woning kunnen voordoen. Die worden op grond van de WOZ niet meegenomen terwijl dat voor de toepassing van de Successiewet 1956 wel wenselijk is. Daarom stel ik bij nota van wijziging voor om voor de waardebepaling in de Successiewet 1956 de hiervoor genoemde veranderingen in de toestand van de woning tot aan het moment van de verkrijging mee te nemen in de waardering van de woning.

De leden van de CDA-fractie hebben vragen gesteld over het gebruik van de WOZ-waarde voor verhuurde woningen. Zij verwijzen naar jurisprudentie, literatuur en rechtspraak waarin wordt aangegeven dat bij verhuurde panden niet zonder meer kan worden aangesloten bij de WOZ-waarde. Ik ben het met de genoemde leden eens dat de waarde van een verhuurde woning niet zonder meer op de WOZ-waarde kan worden gesteld. Het wetsvoorstel voorziet daarom ook in een tegenbewijsregeling voor verhuurde panden. Een recente ontwikkeling is voor mij echter aanleiding geweest om voor te stellen de bepaling over de waarde van verhuurde panden te herzien. Uit modelberekeningen is gebleken dat er een nauw verband bestaat tussen de betaalde huur, de WOZ-waarde en de marktwaarde van een woning in verhuurde staat. Deze modelberekeningen zijn uitgevoerd door de Belastingdienst en externe waardedeskundigen in samenspraak met een belangenvereniging van particuliere verhuurders. Aan de hand van de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom blijkt de marktwaarde van een verhuurde woning in zeer goede benadering te kunnen worden bepaald door middel van een eenvoudige tabel. Bij nota van wijziging stel ik voor artikel 21 aan te passen om de waardedrukkende werking ten gevolge van de verhuurde staat via die systematiek te bepalen. Van een dergelijke waardedrukkende werking is overigens alleen sprake in gevallen waarin, kort gezegd, de huurder recht heeft op huurbescherming, die wettelijk is vastgelegd in afdeling 5 van titel 4 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek. Dat betekent onder meer dat de WOZ-waarde niet wordt verminderd in gevallen waarin de huur een gebruik van woonruimte betreft dat naar zijn aard slechts van korte duur is, zoals bij vakantiewoningen. De relatie tussen de marktwaarde van een verhuurde woning, de WOZ-waarde en de huurprijs is uiteraard niet statisch maar kan worden beïnvloed door ontwikkelingen op de woningmarkt. Daarom zal periodiek moeten worden gezien of de wijze waarop de heffingsgrondslag wordt berekend nog marktconform is. Om eventueel noodzakelijke aanpassingen eenvoudig te kunnen doorvoeren, wordt de cijfermatige uitwerking van de relatie tussen de waarde voor de Successiewet 1956, de huurprijs en de WOZ-waarde in een algemene maatregel van bestuur opgenomen. Een delegatiebepaling in het nieuwe achtste lid van artikel 21 maakt dat mogelijk. De wijze waarop op dit moment de waarde van verhuurde panden wordt bepaald, wordt door zowel de belastingplichtigen als door de Belastingdienst als moeizaam en conflictgevoelig ervaren. Doorgaans wordt de waarde op enigerlei wijze afgeleid uit de huurprijs, maar vaste regels zijn er niet voor. Onder de nu voorgestelde regeling wordt de waarde van een verhuurd pand op eenvoudige en eenduidige wijze via een tabel afgeleid uit de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom. Dit betekent een belangrijke vermindering van administratieve lasten en vereenvoudiging van de uitvoering. Het voornemen bestaat om in box 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een soortgelijke waardering van woningen in verhuurde staat voor te stellen.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe wordt omgegaan met woningen die buiten Nederland zijn gelegen. De waarde van deze woningen wordt bepaald volgens dezelfde systematiek als de waardebepaling op grond van de WOZ. In de nota van wijziging is een bepaling voorgesteld waarin dit wordt bepaald.

Bij de memorie van toelichting is aangegeven dat de regering voornemens is de resolutie van 30 november 1964 nr. D4/8981, BNB 1965/96, inzake de waardering van onroerende zaken naar het moment van de rechtshandeling, in te trekken. Hiervoor, de leden van de CDA-fractie vragen dit, is geen overgangsrecht voorzien. Ik zie daar ook geen aanleiding toe. De resolutie is namelijk beperkt tot onroerende zaken. Er bestaat geen reden meer om onderscheid te maken tussen onroerende zaken aan de ene kant en andere vermogenbestanddelen aan de andere kant. Het

verdient daarom de voorkeur de goedkeuring geheel in te trekken bij het daarvoor meest geëigende natuurlijke moment, te weten de inwerkingtreding van de herziene Successiewet 1956.

De leden van ChristenUnie-fractie vragen of de waarderingsgrondslag voor woningen die is opgenomen in artikel 21, vijfde lid, (de WOZ-waarde) ook van toepassing is voor de overige onroerende zaken waarvoor een WOZ-waarde is vastgesteld. Op grond van het wetsvoorstel wordt het gebruik van de WOZ-waarde alleen verplicht gesteld voor woningen. Het gebruik van de WOZ-waarde voor andere onroerende zaken dan woningen stuit op teveel bezwaren. In de memorie van toelichting wordt hierop uitgebreid ingegaan.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen aandacht voor de waarde die in aanmerking wordt genomen ingeval een verhuurde woning door vererving of schenking wordt verkregen door een huurder. In het wetsvoorstel wordt het nu ook al geldende beginsel gehandhaafd dat eigen bewoning door de verkrijger geen waardedrukkende werking heeft en dat bij verkrijging door een huurder de woning voor de volledige (WOZ) waarde in aanmerking wordt genomen. De argumenten die hiervoor bij de wetswijzigingen in 2002 en 2006 zijn aangevoerd zijn nog steeds valide. Er is bovendien geen aanleiding om bijvoorbeeld de mogelijkheid te openen voor ouders om eerst een woning aan een kind voor een lage prijs te verhuren en daarna de woning, met inachtneming van een waarde-drukkend effect van de verhuurde staat, te schenken aan dat kind. De genoemde leden wijzen op een artikel van mr. F.A.M. Schoenmaker in FBN 2009, nr. 14. In dat artikel concludeert de auteur dat op basis van de huidige wettekst een woning die door een huurder wordt verkregen niet voor de waarde vrij in aanmerking moet worden genomen. Mijn interpretatie van de huidige wettekst is een andere en deze kwestie is nu onder de rechter. De heer Schoenmaker wijst daar ook op. Wat hier ook van zij, in het nu voorliggende wetsvoorstel wordt buiten iedere twijfel gesteld dat bij een verkrijging door de huurder de woning bij die huurder voor de volle waarde in aanmerking wordt genomen. Ik verwacht daarom niet, dit in antwoord op een vraag van de genoemde leden, dat de lopende procedure voor de Hoge Raad invloed zal hebben op dit wetsvoorstel.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen zich af of in alle gevallen waarin de going concern waarde lager ligt, het reëel is de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen op de liquidatiewaarde te stellen omdat deze laatste waarde, bijvoorbeeld bij bedrijven met een structureel onderrendement, niet te gelde kan worden gemaakt. Zij wijzen op beperkende bedingen in maatschapscontracten en op minderheidsbelangen in een besloten vennootschap en vragen of het niet beter is om geen wettelijk-fictieve waardering voor te schrijven maar deze van geval tot geval te bepalen. Daarnaast vragen zij of het niet beter is het voordeel dat bij de verkrijger opkomt in plaats van de waarde van verkregen goederen als heffingsgrondslag te hanteren, alsmede naar de invloed van de arresten van de Hoge Raad van 20 maart 2009, nrs. 43 393 en 43 394, opgenomen in V-N 2009/15.23. In artikel 21, twaalfde lid, is tot uitdrukking gebracht dat de waarde van een onderneming tenminste op de liquidatiewaarde wordt gesteld. Dit past binnen het systeem van de waardering voor de Successiewet 1956, die de verkrijging belast naar de waarde in het economische verkeer. Indien de beste prijs die kan worden verkregen niet de waarde going concern is, maar de liquidatiewaarde, dan is dat de waarde waarvoor voor de Successiewet 1956 moet worden uitgegaan. Indien aanmerkelijkbelangaandelen worden verkregen, de leden van de ChristenUnie-fractie vragen hiernaar, wordt voor de bepaling van de waarde van de aandelen gedaan alsof de onderneming van de besloten vennootschap wordt geliquideerd en ook al het overige vermogen wordt

verkocht. Ik acht het geen probleem dat ook de «onrendabele top» van de onderneming (in de BV) op grond van artikel 21, tiende lid in de heffing wordt betrokken. Immers als wordt voortgezet, voorziet de bedrijfsopvolgingsregeling in een voorwaardelijke vrijstelling van deze top op grond van in artikel 35b, eerste lid, onderdeel a. Wanneer de verkrijger voldoet aan het voortzettingsvereiste wordt deze 100% voorwaardelijke vrijstelling definitief. Indien de verkrijgers echter niet voortzetten, en de onrendabele top dus kunnen realiseren, is het opnemen van de liquidatiewaarde in de heffingsgrondslag bij uitstek op zijn plaats. In die zin is het gestelde in de brief van 27 november 1997, nr. WDB97/545, V-N 11 december 1997, punt 3, inzake de waardering van een onrendabel landbouwbedrijf van een BV, waar de leden van de ChristenUnie-fractie naar vragen, achterhaald. Ik zie gegeven het voorgaande ook geen reden om het begrip «waarde» te vervangen door «het voordeel dat door de verkrijger wordt behaald» als gevolg van het overlijden of de schenking, zoals de leden van de ChristenUnie-fractie vragen, zo er al een verschil in uitkomst bestaat bij wijziging van het begrip «waarde» in «voordeel», aangezien de waarderingssystematiek van de Successiewet 1956 nu eenmaal inhoudt dat het voordeel objectief wordt bepaald.

Inzake de invloed van de arresten van de Hoge Raad van 20 maart 2009 (nr. 43 393 en 43 394, BNB 2009/179 en 2009/180) merk ik op dat deze arresten een verschil laten ontstaan in fiscale behandeling tussen de overdracht bij leven van een onderneming en de vererving daarvan. Dit strijd met de uitgangspunten van de bedrijfsopvolgingsregeling, zodat ik zal voorstellen de wet op dit punt aan te passen. In de paragraaf over de fictiebepaling van artikel 11 in deze nota ben ik reeds uitgebreider ingegaan op deze materie, zodat ik daar in zoverre naar verwijst.

Artikel I, onderdeel X (artikel 26a van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie vragen de regering in te gaan op een casus. Deze luidt als volgt: stel dat X onder de nieuwe regels een irrevocable discretionaire trust instelt en vervolgens als inwoner van Nederland overlijdt met achterlating van zijn dochters Y en Z die gelijkelijk erfgenamen en beneficiaries zijn. Het trustvermogen wordt dan geacht door Y en Z geërfd te zijn van X, ieder voor de helft. Vervolgens wordt de trust opgeheven en het gehele trustvermogen uitgekeerd aan Y en Z. Wordt iedere zus nu geacht de ene helft van de uitkering (onbelast) van zichzelf te verkrijgen en de andere helft van de uitkering (belast) van de andere zus? Het antwoord daarop is nee, in casu krijgt iedere zus haar eigen deel. Dit volgt uit de systematiek van de wet. In algemene zin kan gesteld worden dat iedere inbrenger, of zijn erfgenamen na zijn overlijden, zonder heffingsgevolgen zijn deel uit het APV kan halen mits ieders bezittingen en schulden goed geadmistreerd zijn en de handelwijze controleerbaar is. Verder vragen de leden van de CDA-fractie zich af waarom de voorgestelde artikelen 16 en 17 Successiewet 1956 wel een delegatiebepaling bevatten maar art. 26a Successiewet 1956 niet.

Aangezien in het voorgestelde art. 26a Successiewet 1956 geen begrippen opgenomen zijn welke een nadere uitwerking behoeven, is een dergelijke delegatiebepaling niet nodig.

Ten slotte vragen de leden van de CDA-fractie of het toerekeningsvraagstuk voldoende duidelijk is naar de mening van de regering in een casus waarbij een broer X en een zus Y vermogensbestanddelen voor een waarde van 100 in een Zwitserse Stiftung hebben afgezonderd in de verhouding 60:40. X en Y komen gelijktijdig te overlijden en hebben respectievelijk drie erfgenamen en één erfgenaam. Bij leven krijgt X bij aanvang 60 toegerekend en later 600. Y krijgt bij leven 40 toegerekend en later 400. Bij overlijden van X wordt 200 aan iedere erfgenaam toegerekend en bij overlijden van Y wordt 400 toegerekend aan de ene erfgenaam

van Y. Hoe dit precies in vergelijkbare situaties uitwerkt wordt verder geregeld in een ministeriële regeling. Het van toepassing zijnde tarief is het tarief dat geldt bij overlijden van X en Y.

Artikel I, onderdeel AC (artikel 32 van de Successiewet 1956)

De bij dit onderdeel gestelde vragen door de leden van de CDA-fractie zijn voor een deel reeds beantwoord bij de vragen naar aanleiding van soortgelijke vragen in het algemeen deel. Ik moge daarnaar verwijzen. De leden van de CDA-fractie hebben nog enkele aanvullende vragen gesteld. Zo hebben zij in verband met de invoering van het 90%-criterium bij ANBI's gevraagd in welke mate een SBBI het sociaal belang moet behartigen. Daarop is mijn antwoord dat de in de Successiewet 1956 bij deze herziening opgenomen vrijstelling voor SBBI's slechts geldt, indien aan de verkrijging geen opdracht is verbonden welke daaraan het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang. Van doorslaggevende betekenis is dus dat de verkrijging voor 100% voor de behartiging van het sociaal belang wordt gebruikt. Ik acht het daarom niet noodzakelijk de mate waarin de instelling het sociaal belang moet behartigen, wettelijk te bepalen.

Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of ook de schenkingen van een SBBI vrijgesteld worden van de schenkbelasting is het antwoord dat het niet het geval is. Het uitgangspunt is dat een sociaal belang behartigende instelling zelf het verkregene voor de sociaal belang behartigende activiteiten gebruikt. Het doel dat met de voorgestelde invoering van de SBBI-vrijstelling wordt beoogd is het steunen van de sociaal belang behartigende instellingen zelf. Als een SBBI aan een andere SBBI schenkt, is de vrijstelling uiteraard wel van toepassing, vanwege het feit dat de ontvanger een SBBI is waarvoor de vrijstelling geldt.

Artikel I, onderdeel AH

Artikel 35b van de Successiewet 1956

De leden van de CDA-fractie vragen naar de andere gronden dan het niet voldoen aan het voortzettingsvereiste waardoor het uitstel van betaling kan eindigen voor de voortzetter (belastingsschuldige). Het voorstel voorziet in drie intrekingsgronden van het rentedragende uitstel. Dat zijn naast het niet langer voldoen aan het voortzettingsvereiste van artikel 35e, het faillissement van de belastingsschuldige en het geval dat de wet schuldsanering natuurlijke personen op de belastingsschuldige van toepassing is. In die gevallen vervalt het uitstel zodat de schuld opeisbaar is en de ontvanger de vordering van de fiscus jegens de failliet of saniet (iemand die valt onder de wet Schuldsanering) kan indienen bij de curator.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen of de waarde going concern in artikel 35b gelijk is aan de waarde in de eerste zin van artikel 21, twaalfde lid. Dit is naar mijn oordeel inderdaad het geval. Hoewel ik de gedachte van deze leden dat deze waarde in het algemeen gelijk zou zijn aan de voorheen geldende «agrarijische waarde» in de zin van de aanschrijving van 25 augustus 1965, nr. D5/4310, kan plaatsnemen, onderschrijf ik deze niet. In 1987 is deze aanschrijving ingetrokken en wordt geen gebruik meer gemaakt van dit waarderingsbegrip. Ik wil dit begrip niet herintroduceren, omdat het huidige begrippenstelsel voldoende dekkend is en bekend is uit andere heffingswetten. Herintroductie van het begrip agrarijische waarde zou leiden tot een specifiek successiewettelijk waarderingsbegrip, dat de praktijk opnieuw zou moeten verkennen. Ik acht dit ongewenst en, vanwege het bestaan van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, ook onnodig. De leden van de ChristenUnie-fractie vragen voorts of de onder-

delen 7.4.1, 7.4.2 en 7.5 van het besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202 ongewijzigd blijven gelden. Ik meen dat het voorliggende wetsvoorstel geen aanleiding vormt tot het wijzigen van deze onderdelen van het beleidsbesluit.

Artikel 35c van de Successiewet 1956

De leden van de CDA-fractie hebben met instemming kennisgenomen van het voornemen om ten aanzien van het ondernemingsbegrip aan te sluiten bij dat van de inkomstenbelasting en vragen of de regering voornemens is een besluit uit te vaardigen met daarin een nadere duiding van dit begrip, gelardeerd met een aantal voorbeelden. Voor het begrip ondernemingsvermogen is aangesloten bij het objectieve ondernemingsbegrip zoals dat wordt gehanteerd voor de inkomstenbelasting. Hierbij maakt het geen verschil of de onderneming voor rekening van de overdrager wordt gedreven of dat sprake is van een onderneming die in een BV wordt gedreven. Dit begrip is in de inkomstenbelasting voldoende uitgekristalliseerd; er bestaat veel jurisprudentie op dit punt. Het is gezien deze veelheid aan jurisprudentie niet nodig om een besluit uit te vaardigen met voorbeelden van objectieve ondernemingen. Dit zou overigens ook zinloos zijn, omdat steeds, zo blijkt uit de jurisprudentie, aan de hand van de feiten moeten worden beoordeeld of in het concrete geval sprake is van een objectieve onderneming. Wel wil ik hier ingaan op twee concrete gevallen waar de leden van de CDA-fractie en het NOB naar vragen. Het eerste geval is dat waarin een BV die een pand verhuurt aan een BV van dezelfde aanmerkelijkbelanghouder, welke BV een objectieve onderneming drijft. De vraag is of de BV die alleen het pand verhuurt ook een onderneming drijft. Dit is niet het geval aangezien de enkele verhuur van een pand niet leidt tot het drijven van een objectieve onderneming. Dit betekent dat als de aandelen in beide vennootschappen zonder tussenkomst van een houdstermaatschappij worden gehouden door een en dezelfde aandeelhouder de aandelen in de BV waarin zich alleen het pand bevindt niet kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Dit standpunt heb ik ook reeds uitgedragen in het besluit van 10 oktober 2007 nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202, onderdeel 3.1 en daarvoor in het besluit van 16 maart 2004, nr. CPP2003/1717M, onderdeel B1. Indien de aandelen in beide vennootschappen worden gehouden door een houdstermaatschappij, zal het pand wel worden aangemerkt als ondernemingsvermogen, indien de erflater of schenker in beide zustervenootschappen een indirect aanmerkelijk belang heeft. De toerekening van het vermogen van de zustervenootschappen aan de houdstermaatschappij zal geconsolideerd plaatsvinden. Ik realiseer mij dat tussen beide situaties in economische zin weinig verschil bestaat. Ik zie echter geen reden om over te gaan tot consolidatie via de natuurlijke persoon. Dit is een type van consolidatie die niet bestaat in het fiscale recht en er bestaat onvoldoende aanleiding om een dergelijke noviteit in de Successiewet 1956 in te voeren. Voor de praktijk zie ik daar namelijk geen noodzaak toe, omdat de hier genoemde situatie zich ten eerste weinig voordoet en ten tweede belanghebbenden al sinds 2004, het jaar waarin voor het eerst een beleidsbesluit over de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956 is gepubliceerd, op de hoogte zijn van mijn standpunt in deze. De praktijk heeft dus voldoende tijd gehad om zich aan te passen aan dit standpunt. Het is niet aan de wetgever om iedere keuze voor allocatie van bijvoorbeeld een onroerende zaak, fiscaal te begeleiden. Het tweede aan de orde gestelde geval waar ik op deze plaats inga, is de vraag is of een door een BV verstrekte achtergestelde lening aan een deelneming, ondernemingsvermogen van die BV vormt. Het antwoord luidt ontkennend, omdat het enkel houden van een vordering niet leidt tot het aanwezig zijn van een objectieve onderneming. Weliswaar zijn aan het houden van een dergelijke vordering risico's verbonden, maar het enkel

lopen van risico leidt niet tot het aanwezig zijn van een objectieve onderneming. Er is geen sprake van een duurzame eenheid van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen in het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Het faciliteren van de verkrijging van een dergelijke vordering past niet in de visie, omdat geen sprake is van een bedrijfsopvolging.

De NOB heeft verder gevraagd om een ruim standpunt in te nemen ten aanzien van de vraag of sprake is van beleggingsvermogen dan wel ondernemingsvermogen. Gezien het belang van de bedrijfsopvolgingsregeling zal de orde doelen op een ruime uitleg van het begrip ondernemingsvermogen. Er bestaat geen reden om het begrip ondernemingsvermogen ruimer uit te leggen, dan voor de toepassing van de inkomstenbelasting het geval is. Er is sprake van beleggingsvermogen of ondernemingsvermogen, welke vaststelling moet plaatsvinden alsof de BV een IB-onderneming zou drijven. Zou voor een BV een andere uitleg worden gegeven aan de begrippen ondernemings- en beleggingsvermogen, dan in geval van een IB-onderneming, dan zou dat leiden tot een verschil van behandeling van de rechtsvorm, terwijl met het wetsvoorstel juist wordt beoogd rechtsvormneutraliteit te bewerkstelligen. Steeds zal moeten worden beoordeeld of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer en indien dit het geval is, dan moet nog worden beoordeeld of sprake is van een werkzaamheid indien dezelfde activiteiten door een natuurlijk persoon zouden worden verricht, of van een IB-onderneming. Indien een BV zich alleen bezig houdt met de verhuur van onroerende zaken en daarvoor zelf het onderhoud verricht om de beleggingen in stand te houden, is in beginsel sprake van normaal vermogensbeheer. Zou het hebben van een eigen onderhoudsdienst gekoppeld aan een omvangrijke onroerendgoedportefeuille wel leiden tot het drijven van een onderneming, zoals het NOB in haar commentaar op het wetsvoorstel stelt, dan zou dat betekenen dat dergelijke vennootschappen nooit een beleggingsinstelling zouden kunnen vormen in de zin van artikel 28 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en dat is toch niet aan de orde. Ten aanzien van een ruimer begrip voor het ondernemingsvermogen in de vennootschapsbelasting dan voor de inkomstenbelasting, kan ik hier wel aangeven dat aangezien een BV geen keuzevermogen kan hebben, vermogen van de BV dat vanwege het gemengde gebruik voor een IB-ondernemer keuzevermogen zou zijn geweest, steeds wordt meege-
nomen als ondernemingsvermogen.

Verder vragen de leden CDA-fractie om een toelichting op en voorbeelden van de aanscherping van de 15%-marge van artikel 7a Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. Aansluiting bij het materiële ondernemingsbegrip van de inkomstenbelasting leidt er in beginsel toe dat er geen enkele faciliteit voor de verkrijging van beleggingsvermogen meer zou moeten bestaan. Immers in de inkomstenbelasting is het zo dat beleggingsvermogen per definitie privévermogen vormt, omdat dat vermogen blijvend overtollig is. In theorie moet voor de inkomstenbelasting jaarlijks worden bepaald wat tot het ondernemingsvermogen en wat tot het beleggingsvermogen behoort. In de praktijk leidt deze vaststelling pas tot discussie met de inspecteur in situaties waarin zich een belang voordoet, bijvoorbeeld als met een bepaald vermogensbestanddeel een winst dan wel een verlies wordt behaald. In de regel komen partijen uit deze discussie, maar in incidentele gevallen moet de rechter uitkomst bieden. In het geval van een BV maakt het voor de omvang van de te betalen vennootschapsbelasting in de regel niet uit of sprake is van ondernemingsvermogen of van beleggingsvermogen. Voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling is dit onderscheid echter van wezenlijk belang. Vandaar dat op het moment van schenking of vererving van de aandelen in een dergelijke BV het onderscheid moet worden aangebracht. Steeds is het van de feiten van het concrete geval afhankelijk of een bepaald vermogensbestanddeel

blijvend overtollig is of niet. Indien de BV bijvoorbeeld veel liquide middelen heeft of een effectenportefeuille bezit, kan de vraag opkomen of sprake is van overtollige middelen. Het is in eerste instantie aan de voortzetter om aannemelijk te maken dat dit niet het geval is. Net als bij de bepaling of sprake is van ondernemingsvermogen is het verder niet doenlijk en weinig zinvol om voorbeelden te geven wanneer al dan niet sprake is van blijvend overtollige middelen, waar de leden van de CDA-fractie naar vragen. In ieder individueel geval zal beoordeeld moeten worden of de middelen nodig zijn voor de onderneming, of niet. Wel kan ik op de vraag van dezelfde leden antwoorden dat ten aanzien van schulden van de vennootschap antwoorden, dat steeds zal moeten worden beoordeeld waarvoor de vennootschap deze schulden is aangegaan. Beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen vormen het saldo van de bezittingen minus de daarvoor aangegane schulden. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek die reeds sinds jaar en dag voor de inkomstenbelasting bestaat en ik zie geen reden om daarvan af te wijken. Ik acht een forfaitaire toerekening van de schulden aan de beleggingen en de activa van het ondernemingsvermogen zoals het NOB heeft voorgesteld, ongewenst.

Voor de situaties waarin in één oogopslag duidelijk is dat weinig beleggingsvermogen aanwezig is, heb ik gemeend de uitvoering een handvat te kunnen geven door de invoering van de 5%-marge. Indien de aandelen in een BV bijvoorbeeld € 10 mio waard zijn en de BV naast «normale» bedrijfsactiva een effectenportefeuille bezit van € 350 000, zou discussie kunnen ontstaan over de vraag of een deel van dit vermogen blijvend overtollig is. De 5%-marge voorkomt deze discussie. De uitkomst zou onder de huidige 15%-marge niet anders zijn. Het verschil tussen beide marges komt met name naar voren in situaties waarin in de BV veel beleggingsvermogen aanwezig is. Indien bijvoorbeeld de verkregen aandelen een waarde van € 100 mio hebben en het vermogen bestaat uit € 10 mio ondernemingsvermogen en € 90 mio beleggingsvermogen, zou onder de huidige regeling € 15 mio van het aanwezige beleggingsvermogen worden gefaciliteerd, terwijl dit onder de voorgestelde regeling € 500 000 zal zijn. Nu niet langer de waarde van de aanmerkelijkbelang-aandelen bepalend is voor de toepassing van de marge, maar de waarde van het ondernemingsvermogen, wordt meer recht gedaan aan het doel van de marge en bovendien wordt mogelijk misbruik van de regeling voorkomen. Het heeft in geval van een beleggingsvennootschap bijvoorbeeld geen zin om deze een objectieve onderneming aan te laten schaffen. De verlaging van 15% naar 5% heeft enerzijds om budgettaire redenen plaatsgevonden en anderzijds omdat een marge van 5% voldoende wordt geacht om de doelstelling voor de praktijk te bereiken.

Houders van preferente aandelen en houders van een medegerechtigdheid, de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar, kunnen worden beschouwd als kapitaalverschaffers, omdat zij feitelijk niets anders zijn dan financiers van de onderneming (in de BV). Uit de vooraf gegeven visie blijkt reeds dat dergelijke financiers niet de ondernemers zijn waarvoor de faciliteiten zijn bedoeld. De overgang van dit soort van kapitaelvormen, vormt geen bedrijfsopvolging. Dit is alleen anders indien de houder van de preferente aandelen respectievelijk de medegerechtigdheid voorheen als «ondernemer» bij de onderneming (in de BV) betrokken is geweest en de preferente aandelen en medegerechtigdheid als het ware een voortzetting vormen van hun eerdere gerechtigdheid als «gewone» aandeelhouder respectievelijk IB-ondernemer, en bovendien de preferente aandelen of medegerechtigdheid worden verkregen door degene die thans als ondernemer betrokken is bij de onderneming. Getracht is dit uitgangspunt in artikel 35c, derde en vierde lid tot uitdrukking te brengen. Uit de vragen van de leden van de CDA-fractie en de opmerkingen van het NOB en het RB blijkt dat zij de in artikel 35c, vierde lid gestelde eisen en

wijze van formulering onnodig knellend vinden. Het antwoord hierop luidt dat in artikel 35c, vierde lid alleen de in de praktijk veelvuldig voorkomende grondvorm van gefaseerde bedrijfsopvolging is geregeld. Ik realiseer mij dat een gefaseerde bedrijfsopvolging civielrechtelijk ook op andere wijze vorm is te geven, waarbij toch sprake is van een bedrijfsopvolging die gefaciliteerd zou moeten worden. Ik heb dan ook het voorstellen om in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 aan te geven welke situaties nog meer gelijk gesteld kunnen worden met een bedrijfsopvolging als bedoeld in artikel 35c, vierde lid. Vanuit de rechtszekerheid heeft opname van zoveel mogelijk vormen die gelijk gesteld kunnen worden met de grondvorm van artikel 35c, vierde lid in de Uitvoeringsregeling ook de voorkeur boven een beleidsbesluit. De praktijk kan echter zo weerbarstig zijn, de voorbeelden die in de vakliteratuur en door het NOB en het RB zijn gegeven duiden daar ook op, dat een Uitvoeringsregeling alleen niet toereikend zou kunnen zijn. Indien de praktijk daartoe aanleiding geeft, zal ik bij beleidsbesluit nadere situaties kenbaar maken die voldoen aan deze situatie, teneinde de praktijk duidelijkheid te verschaffen over deze kwestie. Een besluit heeft als voordeel dat nieuwe situaties via een aanpassing van dit besluit relatief snel kenbaar gemaakt kunnen worden. Reeds nu kan ik meedelen dat de verkrijging van de preferente aandelen in het voorbeeld dat de CDA-fractieleden geven waarin slechts een deel van de aandelen worden omgezet in preferente aandelen en de rest van de aandelen vast overgaan naar de bedrijfsopvolger, voor de bedrijfsopvolgingsregeling kwalificeren, voorzover zij door de bedrijfsopvolger worden verkregen. Hetzelfde geldt voor de situaties waar het NOB op doelt in haar commentaar. Indien gebruik wordt gemaakt van een aandelenfusie ex artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001 of een bedrijfsfusie ex artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting en de preferente aandelen direct worden uitgereikt en de bedrijfsopvolger gewone aandelen verkrijgt, zal ten aanzien van deze preferente aandelen in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 worden aangegeven dat dit preferente aandelen zijn als bedoeld in artikel 35c, vierde lid.

De leden van de CDA-fractie, merken ten aanzien van artikel 35c nog op dat slechts wordt gesproken van aandelen die worden gehouden door de bedrijfsopvolger en dat daaronder dus niet de winstbewijzen vallen. In de praktijk wordt in dit soort opvolgingssituaties echter geen gebruik gemaakt van winstbewijzen. Om de wettekst niet onnodig complex te maken, is de term winstbewijzen daarom hier niet gebruikt. Verder wordt bij nota van wijziging voorstellen gedaan die er toe leiden dat in de wettekst beter tot uitdrukking wordt gebracht dat de preferente aandelen in het kader van een bedrijfsopvolging moeten zijn verkregen. Ten eerste zal daartoe als voorwaarde gaan gelden dat de BV ten tijde van de uitgifte van de preferente aandelen een onderneming moest drijven. Ten tweede wordt ten aanzien van de verkrijger geëist dat hij ten tijde van de verkrijging van de preferente aandelen reeds als «ondernemer» betrokken was bij de onderneming van de BV waarin hij de preferente aandelen heeft verkregen en dat hij ook als «ondernemer» betrokken moet blijven. Als voorwaarden zullen daartoe worden gesteld dat de verkrijger reeds voor 5% aandeelhouder was van gewone aandelen in de vennootschap waarin hij de preferente aandelen verkrijgt en dat hij deze aandelen evenmin als de preferente aandelen mag vervreemden gedurende de voortzettingsperiode. Ter beoordeling van de genoemde 5% zal het geplaatste kapitaal van de preferente aandelen niet worden meegenomen, omdat dit kapitaal dermate groot kan zijn dat de gewone aandeelhouders niet voldoen aan het 5% criterium, hetgeen niet de bedoeling is. Een historisch onderzoek naar de vraag of de preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging, zal, anders dan het NOB meent, de regeling niet onwerkbaar maken. Het aandeelhoudersregister van de vennootschap zal veel historische informatie kunnen verschaffen omtrent het ontstaan van

de preferente aandelen. Ook ligt het voor de hand dat de akten en stukken die met betrekking tot de herstructurering zijn opgemaakt, beschikbaar zijn.

Verder zal het voor de gefaseerde bedrijfsopvolging niet uitmaken of de preferente aandelen worden gehouden door de erfflater of schenker in privé, of door een door deze persoon gehouden holding. De angst van het NOB op dit punt kan ik hiermee dus wegnemen. Toerekening van het vermogen aan de holding kan plaatsvinden, indien de preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging. Daartoe zullen nadere voorwaarden worden gesteld in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. Het wetsvoorstel werkt in die zin ruimer dan het oordeel van Rechtbank Breda van 6 juni 2008, nr. AWB 07/03226, waar de fractieleden van het CDA en de PvdA naar vragen. De Rechtbank stelt namelijk dat toerekening in het geheel niet kan plaatsvinden. Aangezien de wijze van toerekening bij de leden van de PvdA-, CDA-, en ChristenUnie-fractie, het NOB, het RB en in de vakliteratuur vragen oproepen, zowel in het geval van preferente aandelen als in geval van verschillende soorten aandelen, wil ik aangeven dat de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding zal plaatsvinden in de verhouding van de waarde van de diverse soorten aandelen ten opzichte van de verhouding tot de waarde van de werkmaatschappijen. Of sprake is van ondernemingsvermogen, of van beleggingsvermogen en de toepassing van de 5%-marge vindt plaats op het niveau van de holding en niet op het niveau van de werkmaatschappij. Bij meerdere werkmaatschappijen mag de toerekening geconsolideerd plaatsvinden. Dit uitgangspunt zal in de wet worden opgenomen. Bij nota van wijziging is artikel 35c, vijfde lid in deze zin aangepast. Teneinde de werking van de toerekening te verduidelijken, volgen hier drie voorbeelden.

Voorbeeld 1

X bezit alle aandelen in Holding X BV. Deze Holding bezit alle preferente aandelen in werkmaatschappij XY BV. De zoon van X, Y, is 100% aandeelhouder van Holding Y BV. Deze Holding bezit alle gewone aandelen in XY BV. De preferente aandelen hebben een waarde van € 5 mio en zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging als bedoeld in artikel 35c, vierde lid. De aandelen van holding X BV hebben dus een waarde van € 5 mio. De preferente aandelen maken 95% uit van het aandelenkapitaal van XY BV en de gewone aandelen de overige 5%. De werkmaatschappij bezit alleen ondernemingsvermogen. Als X overlijdt, laat hij aandelen na met een waarde van € 5 mio. Holding X BV drijft echter geen objectieve onderneming. Aangezien X een indirect aanmerkelijk belang heeft in de werkmaatschappij, mag het vermogen van de werkmaatschappij worden toegerekend aan de Holding. Aangezien het vermogen van de werkmaatschappij geheel uit ondernemingsvermogen bestaat, bezit Holding X BV na deze toerekening fictief € 5 mio aan ondernemingsvermogen. Dit betekent dat over de volle waarde van de aandelen in de holding de faciliteiten kunnen worden toegepast. Het is dus niet zo dat de toerekening plaatsvindt aan de hand van het belang van de holding in het aandelenkapitaal in de werkmaatschappij. Dit zou in casu een toerekening van € 5 700 000 (95% van € 6 mio) opleveren, hetgeen geen juiste uitkomst is.

Voorbeeld 2

Holding A en Holding B bezitten 100% van de aandelen A respectievelijk B in werkmaatschappij AB BV. A is 100% aandeelhouder van Holding A en B van Holding B. De gerechtigdheid van Holding A tot het geplaatste aandelenkapitaal van de werkmaatschappij is 40% en voor Holding B is dat 60%. Het vermogen van de werkmaatschappij bestaat voor € 4 mio aan ondernemingsvermogen en voor € 1 mio aan beleggingsvermogen. De

aandelen A hebben een waarde van € 2 mio en de waarde van de aandelen B is € 3 mio. Holding B bezit verder een bedrijfspand met een waarde van € 1 mio dat door de werkmaatschappij in gebruik is als bedrijfspand. Holding A heeft geen andere vermogensbestanddelen dan de deelneming in de werkmaatschappij.

Als A overlijdt, laat hij aandelen na met een waarde van € 2 miljoen. Holding A drijft echter geen objectieve onderneming. Aangezien A een indirect aanmerkelijk belang heeft in de werkmaatschappij, mag het vermogen van de werkmaatschappij worden toegerekend aan de holding in de verhouding waarde van de aandelen A: totale waarde van de werkmaatschappij, in casu dus € 2 miljoen : € 5 miljoen. Dit betekent dat 2/5e deel van het totale vermogen van de werkmaatschappij wordt toegerekend aan holding A. Van elk vermogensbestanddeel van de werkmaatschappij wordt dus gedaan alsof zij voor 2/5e deel aan Holding A toebehooren. Holding A bezit na deze toerekening € 1,6 miljoen aan ondernemingsvermogen en € 400 000 aan beleggingsvermogen. De vrijstelling kan worden toegepast op 90% (1,6 miljoen + 5% * 1,6) = € 1 512 000. Indien B overlijdt, geldt dezelfde systematiek. Na de toerekening van 3/5e van de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij aan Holding B, behoort het bedrijfspand van Holding B ook tot het ondernemingsvermogen. In de winstfeer zou dit pand volledig tot het ondernemingsvermogen van een IB-ondernemer hebben behoord, zodat het gehele pand ondernemingsvermogen vormt. Het totale ondernemingsvermogen van Holding B bedraagt dus € 3 400 000, en het beleggingsvermogen € 600 000. De vrijstelling bedraagt 90% (3,4 miljoen + 5% van € 3,4 miljoen) = € 3 213 000.

Voorbeeld 3

Als het vorige voorbeeld, alleen nu is de gerechtigdheid van de aandelen A en B in het aandelenkapitaal van de werkmaatschappij voor beide soorten 50%. Het verschil in waarde is ontstaan omdat A zich in het verleden de op zijn aandelen betrekking hebbende winstreserve heeft laten uitkeren en B niet. De uitkomst is desondanks niet anders dan bij voorbeeld 2, hoewel gesteld zou kunnen worden dat het beleggingsvermogen gekoppeld zou moeten worden aan de aandelen B. Dit zou betekenen dat van het vermogen van de werkmaatschappij € 2 mio aan ondernemingsvermogen aan Holding A moet worden toegerekend en € 2 mio ondernemingsvermogen aan Holding B plus € 1 miljoen aan beleggingsvermogen. Voor deze opzet is niet gekozen, omdat zij voor de praktijk niet uitvoerbaar is. De gegeven casus is redelijk rechttoe rechtaan, maar bij nog meer soorten en afwijkende winstreserves zou steeds historisch beoordeeld moeten worden wat met het vermogen van de winstreserve is gebeurd. Hetzelfde zou bijvoorbeeld ook gelden voor eventuele kapitaalstortingen op de diverse soorten: is met dat vermogen ondernemingsvermogen of beleggingsvermogen aangeschaft? Dit is niet werkbaar. Bovendien geven de diverse soorten aandelen bij liquidatie recht op het vermogen naar hun waarde. Daarbij is het niet zo dat B zou kunnen stellen dat het beleggingsvermogen van hem is. Ook om die reden ligt een toerekening naar de waarde van de aandelen van de holding ten opzichte van de aandelen in de werkmaatschappij voor de hand. Toerekening naar de gerechtigdheid in het aandelenkapitaal leidt verder tot onjuiste uitkomsten. In casu zou in dat geval € 2,5 miljoen van het vermogen van de werkmaatschappij aan Holding A worden toegerekend, terwijl de aandelen, maar € 2 miljoen waarde zijn. Omgekeerd zou de toerekening aan Holding B voor € 500 000 te weinig plaatsvinden.

De leden van de CDA-fractie en de ChristenUnie en ook het NOB, vragen om een uitleg van het begrip preferente aandelen uit artikel 35c, vierde lid. Met de term preferente aandelen is beoogd, zoals het NOB al veronder-

stelde, aan te sluiten bij de uitleg die daaraan in het spraakgebruik wordt gegeven. Het gaat daarbij kort gezegd veelal om aandelen die alleen recht geven op een, al dan niet cumulatief, vast dividend en niet, ook niet gedeeltelijk, op de waardevermeerdering van de aandelen. In ieder geval vallen gewone aandelen die juridisch preferent genoemd zouden kunnen worden, omdat zij bijvoorbeeld een bijzonder stemrecht hebben, niet onder de preferente aandelen zoals bedoeld in artikel 35c, vierde lid. Hierbij wordt opgemerkt dat de ontwikkelingen in de praktijk nauwlettend zullen worden gevolgd. Voor zover zou blijken dat de in artikel 35c, vierde lid gekozen benadering aanpassing behoeft, bijvoorbeeld om onbedoeld ontwijkgedrag te voorkomen, zullen daartoe aanvullende voorstellen worden gedaan.

Het wetsvoorstel voorziet in het onder de bedrijfsopvolgingsregeling brengen van onroerende zaken die horen tot een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna terbeschikkingstellingsregeling). De leden van de CDA-fractie stellen de vraag hoe in deze situatie moet worden omgegaan met de verkrijging van een recht van vruchtgebruik en de blote eigendom op een dergelijke zaak. In geval van een vruchtgebruiktestament zijn de kinderen veelal als erfgenaam aangewezen en verkrijgt de langstlevende het recht op vruchtgebruik van de goederen van de nalatenschap. Indien de langstlevende zowel het recht van vruchtgebruik op het pand als het recht van vruchtgebruik op de aandelen verkrijgt, is hij bedrijfsopvolger in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling, en komt hij voor de verkrijging van het recht van vruchtgebruik in aanmerking voor de faciliteiten. Hetzelfde geldt voor de kinderen die ò de blote eigendom van het pand ò de hoofdgerechtigdheid van de aandelen verkrijgen. In het verlengde hiervan luidt het antwoord op de vraag van het NOB of de bedrijfsopvolgingsregeling ook niet zou moeten zien op erfpachtrechten, opstalrechten, appartementsrechten en rechten van vruchtgebruik die zien op een onroerende zaak of een dergelijk recht daarop van toepassing is, bevestigend. Het gaat hier om in het Burgerlijk Wetboek omschreven rechten die uit een meer omvattend recht (meestal eigendom) zijn afgeleid. Bij nota van wijziging is daarom een aanpassing in artikel 35c voorgesteld, inhoudende dat de bedrijfsopvolgingsregeling ook van toepassing is op deze rechten, mits uiteraard aan de overige vereisten is voldaan.

De leden van de CDA-fractie vragen verder naar de reden waarom in het geval van de verkrijging van een ter beschikking gestelde onroerende zaak zowel de aandelen als het pand tegelijkertijd moeten worden verkregen. Deze reden is om uitvoeringstechnische redenen in de wet opgenomen. Indien eerst de overdracht van de aandelen plaatsvindt en pas later het pand, eindigt door de overdracht van de aandelen de ter beschikking stelling in de zin van artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001. Vanaf dat moment behoort het pand tot box 3. In de omgekeerde situatie dat eerst het pand wordt geschonken en daarna de aandelen, is het nog onduidelijk of de aandelen ook bij de bedrijfsopvolger terecht gaan komen. Het leidt tot een te grote last in de uitvoering om in dit soort situaties te (kunnen) beoordelen of sprake is van ondernemingsvermogen dat is verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging. De leden van de CDA-fractie vragen wat deze eis betekent voor situaties waarin meerdere erfgenamen zowel aandelen in een BV als een aandeel in een aan de BV ter beschikking gesteld bedrijfspand verkrijgen van een erfflater. In dat geval voldoen alle erfgenamen aan de criteria voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Het is dus niet zo dat degene die het bedrijfspand verkrijgt ook alle aandelen in de BV moet verkrijgen. Deze eis heeft wel tot gevolg dat de verkrijging van een onroerende zaak die ter beschikking wordt gesteld aan de BV of onderneming van een verbonden persoon, waar de genoemde leden naar vragen, niet kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Zoals aange-

geven wordt niet iedere verschaffing van vermogen aan een onderneming gefaciliteerd voor de bedrijfsopvolgingsregeling. De bedrijfsopvolgingsregeling is alleen bedoeld om vermogen dat van een ondernemer wordt verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging te faciliteren. Verder vragen deze leden waarom de verkrijging van een vordering die ter beschikking wordt gesteld aan de BV niet onder de regeling is gebracht. Hierbij moet worden bedacht dat vanaf het begin dat de faciliteiten zijn geïntroduceerd (destijds in artikel 25 en 26 Invorderingswet 1990 in 1998 met terugwerkende kracht naar 1997) de verkrijging van de toenmalige zogenoemde aanmerkelijkbelangvorderingen (nu terbeschikkingstellingsvorderingen) van de faciliteiten waren uitgezonderd. Hetzelfde geldt voor de verkrijging van een vordering in de zin van artikel 3.3, lid 1, onderdeel b Wet inkomstenbelasting 2001. Ik zie geen aanleiding om hierin een verandering aan te brengen, ook niet indien de vordering is ontstaan als gevolg van een bedrijfsoverdracht. Weliswaar kan een dergelijke vordering onder zeer bijzondere omstandigheden ondernemingsvermogen blijven vormen voor de IB-ondernemer, maar er is geen sprake van een objectieve onderneming. Aan de roep van de leden van de fracties van de PvdA, CDA en ChristenUnie, alsmede de NOB om vorderingen die zijn ontstaan als gevolg van een bedrijfsoverdracht onder de faciliteiten te brengen, kom ik dan ook niet tegemoet. Aangezien het wetsvoorstel hierover niets nieuws bevat en de praktijk dus weet waar zij aan toe is, zie ik ook om die reden geen noodzaak om de wet op dit punt te wijzigen of om in overgangsrecht te voorzien. Temeer omdat partijen de overdracht op andere wijze kunnen vormgeven, zodat wel wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden, bijvoorbeeld door de overdracht te laten plaatsvinden en de oude ondernemer via een medegerechtigdheid of via preferente aandelen betrokken blijft bij de onderneming (in de BV). In die gevallen is sprake van een gefaseerde bedrijfsopvolging, waarvoor de faciliteiten ook uitdrukkelijk zijn bedoeld, mits de medegerechtigdheid respectievelijk de preferente aandelen worden verkregen door degene die de onderneming (in de BV) drijft. Aan de opmerking van de leden van de CDA-fractie dat de overdrager de overdracht via een koopsom wil laten plaatsvinden, omdat hij toch ergens van moet leven, wordt ook in deze situaties voorzien. Immers voor het verstrekken van het kapitaal in de vorm van een medegerechtigdheid of preferente aandelen krijgt de opvolger een vergoeding, evenals hij zou krijgen bij de overdracht tegen schuldigerkenning. Ook daarom bestaat geen reden om de verkrijging van een «overdrachtsvordering» te faciliteren. Indien de genoemde leden doelen op de situatie dat de overnemer op de vordering moet aflossen, teneinde ervoor te zorgen dat de overdrager voldoende inkomen geniet, zie ik in het geheel geen reden om de faciliteit te verlenen, omdat er in dat geval kennelijk voldoende middelen aan de onderneming onttrokken kunnen worden. Bovendien zou ook in geval van preferente aandelen de aandelen deels gekocht kunnen worden door de verkrijger.

De fractieleden van het CDA vragen ten slotte om in te gaan op de behandeling van certificaten. Ten aanzien van certificaten kan worden opgemerkt dat indien deze te vereenzelvigen zijn met de onderliggende aandelen, zij hetzelfde regime volgen als deze aandelen. Dit betekent dat moet worden voldaan aan de voorwaarden van onderdeel 6.4 van het besluit inzake de aanmerkelijkbelangregeling van 23 november 2006/ CPP2006/2674, *Stcr.* nr. 236. Hierbij maakt het niet uit op welk niveau binnen de vennootschappelijke structuur de certificaten zijn uitgegeven. Dit standpunt heb ik ook ingenomen in onderdeel 4.4 van het beleidsbesluit van 10 oktober 2007 nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202.

Artikel 35d van de Successiewet 1956

De leden van de CDA-fractie en de ChristenUnie alsmede de leden van de

fractie van de PvdA, onderverwijzing naar het commentaar van het NOB en RB, vragen hoe wordt omgegaan met de voorafgaande bezitseris in enkele onderscheiden situaties. Onder andere wordt gevraagd naar de situatie waarin de aandelen minder dan vijf jaar bestaan en de situatie waarin de verkrijger een onderneming krachtens erfrecht heeft verkregen en vervolgens binnen een jaar zelf overlijdt. De bezitseris is aan de ene kant bedoeld om één element van de te faciliteren reële bedrijfsopvolging te definiëren; er is alleen sprake van een bedrijfsopvolging indien de onderneming enige tijd door de erflater of schenker werd gedreven. Aan de andere kant heeft de bezitstermijn ook een anti-misbruikarakter. Dit betekent dat de bezitseris materieel moet worden ingevuld. Indien de aandelen bijvoorbeeld pas drie jaar bestaan, maar voorafgaande aan die periode de onderneming minimaal twee jaar voor rekening en risico van de huidige aanmerkelijkbelanghouder werd gedreven, is voldaan aan de bezitseris. De Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 voorziet reeds hierin. Indien echter de aandelen slechts drie jaar bestaan en de onderneming in de BV ook pas drie jaar bestaat, bestaat in geval van schenking geen reden om de faciliteit te verlenen. Evenmin bestaat reden om de faciliteit te verlenen indien gedurende de referentieperiode de aandelen van de schenker of erflater zijn omgezet in preferente aandelen. Het is uitdrukkelijk de bedoeling van de bedrijfsopvolgingsregeling alleen in reële gevallen de faciliteiten te verlenen. Dit betekent dat de schenker respectievelijk de erflater gedurende de bezitstermijn een «echte ondernemer» moet zijn geweest. Dit is hij alleen indien hem ten aanzien van zijn aandelenpakket alle rechten op de winst toekomen. Dit betekent dus zowel alle vermogensmutaties van als alle inkomsten uit de aandelen de schenker of erflater moeten toekomen, behoudens in de een zogenoemde vruchtgebruik/bloot eigendomsituatie, welke situatie naar haar aard meebrengt dat de waardemutaties en inkomsten bij twee verschillende subjecten liggen. Indien aan de eis van «echt ondernemerschap» is voldaan en de aandelen worden vervolgens in het kader van een bedrijfsopvolging omgezet in preferente aandelen, is het niet zo dat de referentieperiode opnieuw gaat lopen. Materieel is immers aan de bezitstermijn voldaan. Deze situatie zal in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 worden uitgezonderd van de bezitstermijn.

In geval van overlijden van de verkrijger binnen een jaar nadat hijzelf de onderneming heeft verkregen krachtens erfrecht, wordt naar de letter van de wet niet voldaan aan de bezitstermijn in geval van overlijden en zouden zijn erfgenamen geen vruchtvol beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling kunnen doen. In deze gevallen lijkt echter van misbruik geen sprake te zijn, zodat ik deze situatie ook in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal regelen. Hierbij kan de opvolger, in antwoord op een andere vraag van de leden van de CDA-fractie en de ChristenUnie, ook de partner van de erflater zijn. De bedrijfsopvolgingsregeling is van toepassing op iedere verkrijger en stelt dus geen eisen aan verwantschap tussen erflater en verkrijger. Het is mijn voornemen om de uitzonderingen in de huidige Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 te laten bestaan en verder te bezien of zij moeten worden aangepast of aangevuld.

Artikel 35e van de Successiewet 1956

De bedrijfsopvolgingsregeling is bedoeld voor reële bedrijfsopvolgingen. Dit betekent dat indien de voortzetter de onderneming niet voortzet gedurende de voortzettingperiode de regeling in zoverre wordt ingetrokken. Vervreemding van een deelneming, of verkoop van een zelfstandig onderdeel van de objectieve onderneming is bijvoorbeeld reden om de faciliteit in te trekken, indien de verkoop met zich meebrengt dat er een gedeeltelijke staking heeft plaatsgevonden. Of hiervan sprake is, zal worden beoordeeld aan de hand van de regels die gelden voor de inkomstenbelasting terzake. Op dit punt bestaat de nodige jurisprudentie. De inbreng van de

verkregen onderneming in een vennootschap onder firma is aanleiding om de faciliteiten in te trekken, voorzover de winstgerechtigdheid overgaat op een ander. Ook als deze inbreng plaatsvindt onder voorbehoud van stille reserves, wordt de faciliteit ingetrokken. Weliswaar hoeft voor de inkomstenbelasting in een dergelijk geval nog niet afgerekend te worden op grond van goed koopmansgebruik, maar dit betekent niet dat de onderneming niet is gestaakt. In zoverre bestaat er niet zozeer een verschil in het stakingsbegrip tussen de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting, de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar, als wel in het moment waarop de belasting moet worden betaald. Om dezelfde reden werkt de niet-stakingsfictie van artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001, waarnaar deze leden vragen, niet door naar de bedrijfsopvolgingsregeling. De oorspronkelijke verkrijger, de beoogde bedrijfsopvolger, zet niet voort, voorzover hij zijn onderneming overdraagt. Dat hij voor de inkomstenbelasting de claim kan doorschuiven naar een ander, doet daar niet aan af. Wel kan de verkrijger het aandeel in de objectieve onderneming waartoe hij reeds voor de verkrijging krachtens erfrecht of schenking gerechtigd was, zonder sanctie aan een derde overdragen. Artikel 35e, tweede lid voorziet in deze situatie. Het is echter niet zo dat als de gehele onderneming bijvoorbeeld voor 40% van de waarde wordt overgedragen, het RB vraagt naar deze situatie, de bedrijfsopvolger vervolgens 40% van de verkregen onderneming kan overdragen zonder dat dat tot intrekking van 40% van de verleende faciliteiten leidt. Dit zou zich namelijk niet verhouden met het feit dat de vrijstelling wordt verleend over het totale verkregen ondernemingsvermogen, zonder dat rekening hoeft te worden gehouden met de tegenprestatie.

De Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal, zo deel ik de leden van de CDA-fractie en de ChristenUnie op hun vraag mede, zo spoedig mogelijk kenbaar worden gemaakt. In deze regeling zullen de huidige uitzonderingen op het voortzettingsvereiste worden opgenomen en zal worden bezien met welke uitzonderingen deze zal moeten worden uitgebreid. Hieraan ligt het uitgangspunt ten grondslag, dat als de oorspronkelijke verkrijger als «ondernemer» gerechtigd blijft tot de onderneming (in de BV) de juridische huls waarin hij die onderneming drijft er niet toe doet. Hij mag als het ware doorschuiven naar zichzelf, tenzij hij bij de wijziging van de juridische huls contanten ontvangt. Het voorgaande leidt ertoe dat in artikel 7d Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 in ieder geval de aandelenruil en de juridische fusie geregeld zullen worden. Ook zal het binnen de aangegeven kaders laten plaatsvinden van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarbij de onderneming wordt uitgezakt, het RB vraagt daar naar, geen reden is om de faciliteiten in te trekken, voor zover er geen ander bij de vennootschap wordt betrokken.

Graag maak ik van de gelegenheid gebruik om het voortzettingsvereiste ten aanzien van een ter beschikking gestelde onroerende zaak, het NOB vraagt daarnaar, nader toe te lichten. Ten eerste is in het wetsvoorstel aangegeven dat de onroerende zaak gedurende de voortzettingsperiode ter beschikking moet worden gesteld aan de onderneming van de BV waarin de aandelen of winstbewijzen direct of indirect zijn verkregen. Hiervoor is het voldoende dat materieel sprake is van het ter beschikking stellen van een onroerende zaak in de zin van artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001. Niet is vereist dat de voortzetter ten aanzien van het pand ook daadwerkelijk wordt belast ex artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit eist immers niet dat de verkrijger ook aanmerkelijkbelanghouder wordt. Zij die dat niet worden, kunnen een door hen aan de BV verhuurd bedrijfspand daardoor niet ter beschikking stellen in de zin van artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001. Als zij die verhuur voortzetten, kunnen zij voor de verkrijging van dat pand dus toch in aanmerking komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Ten tweede kan zich de situatie voordoen dat een ter beschikking gestelde zaak binnen de

voortzettingstermijn wordt vervangen door een andere, soortgelijke, zaak. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij verhuizing of uitbreiding van de onderneming waaraan de onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld. Indien deze situaties er niet toe leiden dat de onderneming wordt gestaakt, wordt dan – formeel bezien – niet voldaan aan de voortzettingsvereisten, omdat het verkregen pand niet meer ter beschikking wordt gesteld. Als de verkrijger het vervangende pand aan de BV ter beschikking stelt, wordt materieel bezien wel aan het voortzettingsvereiste voldaan. Daarom zal in de uitvoeringsregeling worden opgenomen dat deze situatie onder voorwaarden, geen inbreuk maakt op het voortzettingsvereiste.

Artikel 35f van de Successiewet 1956

De leden van de CDA-fractie vragen naar de uitwerking van het tweede lid van artikel 35f in twee onderscheiden situaties. Gesteld dat A en B in wettelijke gemeenschap van goederen gehuwd zijn en één kind hebben. A is ondernemer en B overlijdt zonder dat een testament is gemaakt. De nalatenschap van B omvat civielrechtelijk de halve onderneming, terwijl fiscaalrechtelijk B geen ondernemer is. A verkrijgt op grond van de wettelijke verdeling het gehele vermogen van B en krijgt daardoor een overbedelingsschuld aan het kind. A verkrijgt dus op grond van de wettelijke verdeling de helft van de onderneming van een niet-ondernemer. Bij beleidsbesluit van 10 oktober 2007 nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202, onderdeel 3.6.1 is goedgekeurd dat – hoewel nu van een niet-ondernemer wordt verkregen – op de verkrijging van ondernemingsvermogen door A, de bedrijfsopvolgingsregeling toch toepassing kan vinden. Dit goedkeurende beleid zal blijven bestaan. De beperking van het tweede lid van artikel 35f treedt niet in werking, omdat deze bepaling ziet op de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap voorafgaand aan de verdeling van de nalatenschap. In geval van de wettelijke verdeling vindt de verdeling van de nalatenschap plaats door het overlijden en is de langstlevende de enige gerechtigde geworden tot de goederen van de door het overlijden ontbonden huwelijksgoederengemeenschap onder de verplichting de schulden voor zijn of haar rekening te nemen. Omdat er geen onverdeeldheid ontstaat, kan er geen sprake zijn van een verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap, waar meer dan de helft van het ondernemingsvermogen aan de nalatenschap wordt toegerekend. De beperking treedt evenmin in werking in geval de echtgenoten buiten gemeenschap van goederen zijn gehuwd en de huwelijkse voorwaarden voorzien in een finaal verrekenbeding. Dan bestaat er immers geen te verdelen huwelijksgoederengemeenschap. De beperking in het tweede lid van artikel 35f ziet op het geval waarin voorafgaand aan een verdeling van een nalatenschap, de huwelijksgoederengemeenschap wordt verdeeld en de onderneming aan de *overleden* echtgenoot wordt toegedeeld. Diens nalatenschap omvat dan de hele onderneming en een overbedelingsschuld aan de langstlevende echtgenoot. Indien bij de verdeling van de nalatenschap het ondernemingsvermogen wordt toegedeeld aan de langstlevende echtgenoot, krijgt deze via een omweg de helft van de onderneming toegedeeld waar hij tot het moment van overlijden al krachtens huwelijksvermogensrecht toe gerechtigd was. Deze omweg opent voor de langstlevende echtgenoot, zonder de beperking van het tweede lid, de mogelijkheid van oneigenlijk gebruik van de bedrijfsopvolgingsregeling. Artikel 35f maakt het wel mogelijk dat wanneer een kind reeds bij het overlijden van de eerststervende van de ouders de gehele onderneming overneemt er volledig gebruik van de faciliteit kan worden gemaakt. Wanneer de onderneming geheel wordt toegedeeld aan het kind, werkt de beperking van het tweede lid niet, en kan dit kind voor het gehele aan de nalatenschap toegedeelde ondernemingsvermogen de bedrijfsopvolgingsregeling deelachtig worden.

In geval van een zogenoemde turboverdeling in combinatie met een vruchtgebruiktestament, wordt het vermogen van de langstlevende aan de nalatenschap toegerekend en verkrijgt deze laatste dus een onderbedelingsvordering als gevolg van de wijze waarop de verdeling van de huwelijksgemeenschap heeft plaatsgevonden. Vervolgens verkrijgt de langstlevende op grond van het vruchtgebruiktestament op alle goederen van de nalatenschap het recht van vruchtgebruik en dus ook op de helft van de onderneming die tot de huwelijkse helft van de langstlevende behoorde. Voor dat geval ziet de bedrijfsopvolgingsfaciliteit slechts op de helft van dat vruchtgebruik. Immers het recht van vruchtgebruik ziet voor de helft op vermogen waartoe de langstlevende voor het overlijden reeds op grond van het huwelijksvermogensrecht gerechtigd was. Om het een en ander beter tot uitdrukking te laten komen, is bij nota van wijziging in artikel 35f, tweede lid opgenomen, dat dit lid niet van toepassing is op de echtgenoot van de erflater.

Uiteraard is voor een fictieve verkrijging op grond van artikel 10, zoals op iedere fictieve verkrijging van ondernemingsvermogen – de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar – een beroep op de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling mogelijk. De leden vragen ook in te gaan op de situatie waarin de verkrijger ondernemingsvermogen verkrijgt tegen inbreng van de waarde, zodat de vrijstelling niet ten volle kan worden benut. Hierop kan worden geantwoord dat het niet van belang is of de vrijstelling ten volle kan worden benut, maar of de continuïteit van de onderneming in gevaar komt vanwege het moeten onttrekken van contanten om de belasting te kunnen betalen. In het gegeven voorbeeld hoeft de verkrijger geen erfbelasting te betalen, zodat een vrijstelling in het geheel niet nodig is. Ook in het geval de verkrijger naast het ondernemingsvermogen andere vermogen verkrijgt, dat dusdanig klein is, dat een deel van de vrijstelling niet kan worden benut, is er geen probleem. De vrijstelling wordt gebruikt indien en voor zover zij nodig is.

Artikel I, onderdeel AN (artikel 53 van de Successiewet 1956)

De leden van de CDA-fractie en van de PvdA-fractie hebben vragen bij het voorgestelde derde lid van artikel 53. Dit lid strekt er toe dat het genoten voordeel ten minste wordt gesteld op het bedrag van de waarde van een vruchtgebruik van het verkregene gedurende de bezitsperiode. Ik heb mij beraden over deze bepaling. Het doel hiervan was de uitvoering van artikel 53 zo eenvoudig mogelijk te maken. Het is echter ook zo dat de bepaling onredelijke uitkomsten kan hebben in gevallen waarin duidelijk geen, of een zeer gering, voordeel is genoten. Indien de bepaling wordt voorzien van een tegenbewijsregeling of van uitzonderingssituaties, is de toegevoegde waarde voor de praktijk gering. Ik heb daarom bij nota van wijziging voorgesteld die bepaling te laten vervallen. In plaats daarvan wordt voor de toepassing van het nieuwe tweede lid van artikel 53 wordt uitgegaan van het daadwerkelijk genoten voordeel tijdens de bezitsperiode.

Tevens vragen de leden van de CDA-fractie hoe zal worden omgegaan met een situatie waarin een erflater met twee kinderen één van deze twee kinderen heeft onterfd, de erfenis volledig overgaat naar het niet onterfde kind en het onterfde kind na een aantal jaren de legitieme portie opeist. Een legitimarist heeft volgens het Burgerlijk Wetboek recht op een geldvordering ter grootte van de helft van zijn erfdeel. In artikel 4:84 BW is bepaald dat deze geldvordering rentedragend is vanaf het tijdstip dat daarop aanspraak wordt gemaakt. Het niet onterfde kind heeft over de tussenliggende tijd voordelen genoten, zoals rente. De voordelen verlagen het bedrag waarover de vermindering op grond van artikel 53 wordt verleend.

De leden van de CDA-fractie vragen om nadere uitleg over het tweede lid van het voorgestelde artikel 53, waarin is bepaald dat bij de teruggaaf van belasting rekening wordt gehouden met «het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn geweest indien dat was berekend over het voordeel dat tijdens de bezitsperiode is genoten. De gedachte achter de regeling is om zo min mogelijk verschil te laten ontstaan tussen een situatie waarin iemand voordelen heeft genoten via bijvoorbeeld een herroepen schenking en een situatie waarin deze voordelen direct worden geschonken. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt bij de toepassing van het tweede lid van artikel 53 het genoten voordeel in één keer geacht te zijn geschonken. Indien een schenking bijvoorbeeld na 4 jaar wordt herroepen, dan wordt de teruggave schenkbelasting berekend over de oorspronkelijke gift minus het totaal van de in die 4 jaar daadwerkelijk genoten voordelen. Hierbij worden de tarieven en de vrijstelling die golden voor het jaar van de schenking toegepast.

Ik zal het voorgaande met een cijfervoorbeeld nader toelichten. In jaar 1 worden aanmerkelijkbelangaandelen met een waarde van 1 000 door de vader aan zijn zoon geschonken. Hierover is (stel) 95 aan schenkbelasting verschuldigd. In de jaren 2 en 3 wordt 200 en 100 aan dividenden uitgekeerd. Bij herroepen van deze schenking in jaar 4 moet de begiftigde de aandelen, die dan bijvoorbeeld een waarde van 1200 hebben aan de vader (terug) overdragen. Het bedrag waarover op verzoek vermindering wordt verleend is het bedrag van de schenking verlaagd met de daadwerkelijk genoten voordelen. Het daadwerkelijk genoten voordeel over de geschonken aandelen bedraagt 300. Voor de berekening van de verlaging van de vermindering wordt er van uitgegaan dat in jaar 1 een schenking ter waarde van 300 heeft plaatsgevonden. In jaar 1 zou hierover (stel) 29,5 aan schenkbelasting verschuldigd zijn. De vermindering die dan wordt verleend bedraagt 95 minus 29,5 is 65,5.

Door de leden van de CDA-fractie wordt gevraagd hoe de regering omgaat met situaties waarin een herroepelijke schenking wordt gedaan, deze bij waardedaling wordt herroepen en vervolgens wederom een (herroepelijke) schenking wordt gedaan? De genoemde leden doelen, naar ik aanneem, op gevallen waarin een schenking louter op grond van fiscale redenen door de schenker wordt herroepen. De schenker kan daarbij de bedoeling hebben om een fiscale voordeel voor de begiftigde te behalen, omdat het object van de schenking in waarde is gedaald. Door de herroeping van de schenking en het daarna opnieuw schenken is per saldo minder schenkbelasting verschuldigd. In een dergelijk geval worden doel en strekking van artikel 53 gefrustreerd en zal de inspecteur de vermindering beperken, dan wel, als dit eerst later aan het licht komt, een navorderingsaanslag opleggen. Mochten dit soort van misbruik zich veelvuldig voordoen, dan zal ik bezien of het wenselijk is artikel 53 aan te scherpen. Voor het geval dat een herroepelijke schenking is gedaan onder de huidige wet en de herroeping geschiedt onder de herziene wet en voor de situatie dat de erflater voor inwerkingtreding van het wetsvoorstel overlijdt en de erfgenaam na de inwerkingtreding binnen dertig dagen na de erflater overlijdt, vragen de leden van de CDA-fractie hoe toepassing van artikel 53 verloopt. De nieuwe bepalingen van artikel 53 zijn in een dergelijke situatie niet van toepassing. De schenking dan wel het overlijden en daarmee het belastbare feit waarover de heffing wordt verminderd, hebben dan immers plaatsgevonden vóór de inwerkingtreding van de voorgestelde bepalingen.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af hoe het vijfde lid (de «dertig-dagenclausule») zich verhoudt tot situaties waarin het testament ook een dergelijke clausule heeft. Als het testament reeds een overgangsclausule bevat heeft de wettelijke dertig-dagenclausule geen effect. Door de testamentaire bepaling vervalt de erfstelling als de verkrijger binnen dertig

dagen na erflater overlijdt. De verkrijger is dan erfgenaam onder de ontbindende voorwaarde dat hij/zij komt te overlijden binnen dertig dagen, waarmee het huidige artikel 53 al rekening houdt.

In het hierboven genoemde artikel in het WFR is opgenomen dat het fiscaal gunstig kan uitpakken als in het testament naast een dertigdagenclausule een vruchtgebruiklegaat is opgenomen. Mocht de verkrijger dan binnen dertig dagen na de erflater overlijden dan vervalt de erfstelling en verkrijgt hij/zij een vruchtgebruiklegaat over de gehele nalatenschap. Door de wettelijke dertig-dagenclausule wordt de verschuldigde belasting over de verkrijging(en) verminderd naar nihil. De vraag is of het vruchtgebruik in een dergelijk geval mag worden gewaardeerd aan de hand van de tabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet. De legataris verkrijgt immers dit vruchtgebruik als hij binnen dertig dagen na erflater overlijdt. Omdat de tabellen uitgaan van een levende vruchtgebruiker is kwestieus of deze wel van toepassing zijn. Het vijfde lid heeft tot doel om, bij overlijden binnen dertig dagen na de verkrijging, niet tweemaal erfbelasting over dezelfde vermogenbestanddelen te heffen. Als bijvoorbeeld de langstlevende echtgenoot een vruchtgebruik uit de nalatenschap van de eerst stervende heeft verkregen is van tweemaal heffen over hetgeen is verkregen geen sprake. Bij het tweede overlijden vervalt namelijk het vruchtgebruik en over de aanwas van de blote eigendom tot volle eigendom is geen erfbelasting verschuldigd. Omdat niet tweemaal over hetgeen is verkregen wordt geheven stel ik in de nota van wijziging voor om de toepassing van het vijfde lid te beperken tot de gevallen waarbij hiervan wel sprake is.

In het vierde lid van artikel 53 wordt voorzien in een rentevergoeding over het bedrag van de vermindering vanaf de dag van betaling van de oorspronkelijk verschuldigde belasting tot het moment waarop de wijziging in de persoon van de verkrijger of in het verkregene plaatsvindt. Op zich past deze rentevergoeding in het systeem van de Successiewet 1956. Een dergelijke vergoeding wordt bijvoorbeeld ook verleend op grond van artikel 7 voor gebeurtenissen als bedoeld in de artikelen 8, 10, 11 en 13, tweede lid. Anders dan in die artikelen is bij artikel 53 echter sprake van een vermindering van een eerder opgelegde aanslag. Bij een dergelijke vermindering van een aanslag wordt invorderingsrente vergoed. In combinatie met het voorgestelde vierde lid van artikel 53 zou dus sprake zijn van een dubbele rentevergoeding. Dat is uiteraard niet wenselijk. Aangezien het niet voor de hand ligt om voor deze gevallen een uitzondering op te nemen in de Invorderingswet 1990, heb ik bij nota van wijziging voorgesteld het vierde lid van artikel 53 te laten vervallen.

Daarnaast stel ik in de nota van wijziging voor om in het zesde lid op te nemen dat het feitelijk genoten voordeel in de aangifte moeten worden opgenomen. Dit moet een gespecificeerde opgave van de jaarlijks daadwerkelijk genoten voordelen zijn. Mocht de inspecteur hierom verzoeken dan zullen de onderliggende stukken, waarmee dit genoten voordeel aannemelijk wordt gemaakt, moeten worden overlegd. Bij gerede twijfel kan de inspecteur er toe besluiten om de gevraagde vermindering van het eerste lid niet of niet helemaal te verlenen.

Artikel II, onderdeel A (artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001)

Op de vraag of de regering kan aangeven hoe bepaald wordt wie de erfgenamen zijn, kan ik het volgende aangeven. De erfgenamen worden in de eerste plaats aangewezen op grond van het wettelijke erfrecht. Bij testament kan hiervan worden afgeweken. Indien sprake is van een testament wordt aangesloten bij de testamentaire aanwijzing van erfgenamen

volgens dit testament. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin de toerekening gemanipuleerd wordt door bijvoorbeeld van de kinderen enkel het in het buitenland woonachtige kind aan te merken als erfgenaam. In een dergelijk geval kan de inspecteur wat betreft de toerekening afwijken van dit testament indien blijkt dat de erfopvolging krachtens uiterste wilsbeschikking in overwegende mate is gericht op het geheel of gedeeltelijk ontgaan of uitstellen van de toerekening. Daartoe is in de nota van wijziging een bepaling opgenomen bij de tegenbewijsregeling. De vraag waarom de term APV niet de in wet gedefinieerd wordt, beantwoord ik als volgt. De term APV wordt wel gedefinieerd maar er is gekozen voor een ruime omschrijving door gebruik te maken van een «open» norm die rekening houdt met toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen. Het begrip wordt daarmee zoveel als mogelijk dynamisch gehouden. Op deze wijze wordt nu reeds ingespeeld op nieuwe buitenlandse hybride rechtsfiguren.

De leden van de CDA-fractie hebben gevraagd hoe de belastingheffing verloopt indien A € 10 miljoen in een Antilliaanse stichting particulier fonds heeft gestopt, en dit vermogen bij zijn overlijden is aangegroeid tot € 15 miljoen. Tijdens leven van A wordt dit vermogen voor de volle omvang toegerekend aan A. Indien zijn drie erfgenamen ieder € 1 miljoen ontvangen en de rest van het fonds ten goede komt aan een ANBI, hoe verloopt de belastingheffing dan, zo wordt gevraagd. Afhankelijk van het testament gaat normaal gesproken bij overlijden € 12 miljoen direct naar de ANBI (vrij van erfbelasting) en erven de drie kinderen samen € 3 miljoen (wel belast voor de erfbelasting) waarna de toerekening aan de kinderen voor een ieder € 1 miljoen bedraagt. Stel dat het vermogen van € 12 miljoen nog bijvoorbeeld één jaar in het APV blijft maar waarbij de ANBI een concreet recht heeft dan vindt in dat jaar geen toerekening plaats van het vermogen aan de kinderen, omdat ten aanzien van deze € 12 miljoen sprake is van een schuld.

Gevraagd wordt vervolgens hoe de belastingheffing verloopt indien de insteller van een irrevocable discretionary trust noch in Nederland woont noch in Nederland belastingplichtig is, maar de benoemde beneficiarissen wel. In een dergelijke situatie vindt er geen heffing in Nederland plaats zolang de inbrenger leeft. De benoemde beneficiarissen worden niet in de belastingheffing betrokken indien zij geen concrete juridisch afdwingbare rechten hebben.

Indien een ANBI welke in het buitenland is gevestigd en door de Belastingdienst is erkend als ANBI, wordt aangemerkt als begunstigde, hoe verloopt dan de belastingheffing als een inwoner van Nederland vermogen inbrengt in een irrevocable discretionary trust, zo wordt gevraagd. De toerekening aan de inbrenger geschiedt dan volgens de hoofdregel, tenzij en indien en voor zover de ANBI een concreet juridisch afdwingbaar recht heeft.

Wat zijn de gevolgen als de ANBI vervolgens uitkeringen doet aan kinderen van de insteller van de trust? Uit deze vraag begrijp ik dat eerst aan de ANBI wordt uitgekeerd en daarna de ANBI dooruitdeelt aan de kinderen van de insteller. Deze situatie lijkt te duiden op een constructie, immers de ANBI dient normaliter een goed doel en niet de belangen van de insteller. In casu kan wellicht gesteld worden dat geen sprake is van een ANBI, maar van een APV. De toerekening van het vermogen vindt dan plaats aan natuurlijke personen in plaats van aan de instelling. Om discussie bij voorbaat te voorkomen heb ik voorgesteld het begrip «erfgenaam» in de nota van wijziging uit te breiden in een nieuw vierde lid van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Op het verzoek van de leden van de CDA-fractie om het begrip afzonderen van vermogen nader invulling te geven en een toelichting op het zevende lid te geven, verstrek ik de volgende verduidelijking. Toerekening is een «overallobepaling» die het gehele artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelas-

ting 2001 dekt. Het begrip «afzonderen van vermogen» staat opgenomen in het derde lid.

Op de vraag of de regering kan aangeven hoe de belastingheffing verloopt indien een erflater in zijn testament een enig erfgenaam benoemt die niet tot de beoogde begunstigden van het APV behoort, wil ik als volgt reageren. De door de leden van de CDA-fractie geopperde situatie wordt bestreken door het (nieuwe) vierde lid van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Ik verwijs hiervoor naar de nota van wijziging.

Vervolgens vragen deze leden of de regering ten aanzien van het door haar gegeven voorbeeld met belastingplichtigen M en N kan aangeven wat de gevolgen zijn als M en N besluiten om terstond na het afronden van de in het voorbeeld genoemde transactie de Stiftung op te heffen? In wezen maakt dit geen verschil aangezien M en N aanmerkelijkbelanghouders zijn, ongeacht of de Stiftung wordt opgeheven of niet.

Refererend aan de vraag of ik van mening ben dat de tegenbewijsregeling van het vijfde lid voldoende soelaas biedt ten aanzien van situaties waarin erfgenamen van iemand die bij leven of overlijden vermogen aan een APV heeft afgezonderd niet de begunstigden van dit APV zijn, wil ik aangeven dat ik afgaande op de ervaringen van de Belastingdienst er vanuit ga dat sprake is van een afdoende regeling. Er is sprake van een bewuste keuze. Een redelijke opstelling van de inspecteur is vereist want de tegenbewijsregeling mag geen onmogelijke opgave zijn. Maar het mag ook weer niet zo zijn dat er voortdurend discussie is en daarmee onzekerheid bestaat.

De vraag of ik het voorbeeld van de kunstenaar nader kan duiden en toelichten hoe de belastingheffing verloopt als deze kunstenaar wel tot de familiekring behoort en waarom zakelijke transacties niet ten allen tijde buiten de reikwijdte van dit artikel geplaatst worden, beantwoord ik als volgt. Indien de kunstenaar tot de familiekring behoort, worden de vermogensbestanddelen welke zijn ingebracht aan deze inbrenger toegerekend. Daarnaast wordt met toerekening misbruik voorkomen en vindt aangroei van het vermogen na inbreng in het APV ook in de belaste sfeer plaats. De aangroei van dit vermogen leidt dan eveneens niet tot «zwevend» vermogen.

De leden van de CDA-fractie vragen vervolgens hoe ik voornemens ben om te gaan met gevallen waarin dankzij de tegenbewijsregeling iemand als «excluded person» wordt gezien door een inspecteur. Worden overige erfgenamen hiervan op de hoogte gesteld en welke middelen hebben zij? Het eerste deel van de vraag beantwoordt ik bevestigend aangezien de overige erfgenamen het deel van de «excluded person», krijgen toegerekend. Zij hebben de normale wettelijke rechtsbescherming om de toerekening door de inspecteur te betwisten.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of met betrekking tot verkrijgingen van een APV waarvan de bezittingen op grond van art. 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001, niet worden toegerekend, een schenking door het APV geconstateerd kan worden, laat zich als volgt beantwoorden. Een afzondering van vermogen in een APV dat op dat moment aan een belastingheffing van minstens 10% is onderworpen (art. 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001) wordt onder art. 17a Successiewet 1956 niet als een belaste verkrijging aangemerkt. Zodra het APV overgaat tot het doen van uitkeringen is er op dat moment sprake van een schenking door de oorspronkelijke inbrenger. Het past niet binnen de gekozen opzet van de Successiewet 1956 om schenkingen door een met winstbelasting belaste APV buiten de heffing van schenkbelasting te laten.

Vervolgens wordt gevraagd of rekening mag worden gehouden met objectieve vrijstellingen. De veronderstelling daarbij is dat naar het winst-

begrip in de Wet vennootschapsbelasting 1969 wordt verwezen. Hierbij mag ook rekening worden gehouden met objectieve vrijstellingen, zoals de landbouwvrijstelling en de deelnemingsvrijstelling.

Op de vraag hoe een en ander zich verhoudt tot het Europees recht en waarom alleen winstbelasting als kwalificerende heffing wordt aange-merkt, geldt het volgende. De regels van het EG-verdrag eisen dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse situaties en grensoverschrijdende situaties. In deze is er geen onderscheid. Of nu Nederlandse vennootschapsbelasting of een vergelijkbare vorm van buitenlandse winstbelasting wordt geheven, artikel 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 is bij een belastingheffing naar de winst van ten minste 10% onverkort van toepassing.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of het zesde lid een toets per bezitting/schuld (vermogen) dan wel opbrengst/uitgave (inkomen) bedoelt, dient primair te worden beantwoord aan de hand van een activiteitentoets. Een voorbeeld kan de problematiek verduidelijken. Stel in een trust bevindt zich een aanmerkelijkbelangpakket en courante beleggingen. Tevens zijn er activiteiten op het gebied van de financiële dienstverlening ingebracht. Als de belastingheffing over financiële dienstverlening voldoet aan de 10%-eis van het zesde lid, vallen de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven die zijn toe te rekenen aan deze ondernemingsactiviteit niet onder de toerekeningsregels van art. 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001. De toerekening van art. 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 blijft beperkt tot het aanmerkelijkbelangpakket en de courante beleggingen. Indien de activiteitentoets echter geen soelaas biedt kan de vermogenstoets worden gehanteerd.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of de onderworpenheidstoets een doorlopende toets («van dag tot dag») is en hoe omgegaan moet worden met situaties van «sfeerovergang». Het uitgangspunt voor de regeling is dat ten aanzien van een afgezonderd particulier vermogen tijdens haar bestaan inkomstenbelasting bij de insteller (of diens erfgenamen) dan wel een belasting naar de winst van minstens 10% bij de rechtsfiguur zelf wordt geheven. De door de leden genoemde «onderworpenheidstoets» dient dan ook doorlopend plaats te vinden om daarmee geen onbedoeld heffingsvacuüm te creëren. Een vorm van onbelaste sfeerovergang past niet binnen deze regeling.

Ten aanzien van het door de leden van de CDA-fractie gevraagde overgangsrecht voor afspraken ter zake van successie- en schenkingsrecht is gevolg gegeven in het wetsvoorstel. Artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 werkt onverkort door naar de bepalingen in de Successiewet 1956. Bestaande afspraken zijn afspraken voor verschillende middelen en worden ook gerespecteerd voor het schenk- en erfbelasting. Daarnaast is in de nota van wijziging overgangsrecht opgenomen welke een mogelijkheid biedt om reeds geheven schenkings- of successierecht terug te vragen indien op basis van de art. 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 alsnog toerekening plaats heeft. Overigens zijn mij geen gevallen bekend waarbij conform de trustarresten het niet-verwantentariaf is geheven en waarbij ingevolge een transparantieovereenkomst wordt toegerekend voor de inkomstenbelasting.

Artikel II, onderdeel B (artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De meeste in dit onderdeel gestelde vragen met betrekking tot het ANBI-regime zijn reeds beantwoord in het voorgaande algemeen deel van deze nota. Eenvoudigheidshalve moge ik hiernaar verwijzen. Resteren nog de

vraag van de leden van de fractie van het CDA hoe in andere landen, zoals Engeland, invulling wordt gegeven aan het begrip algemeen nut.

Engeland heeft gekozen voor de benadering waarbij als algemeen nut uitsluitend aangemerkt worden de volgende doelstellingen:

- het bestrijden van armoede of hulp aan degenen die getroffen zijn door ouderdom, gezondheid of handicap;
- het promoten van onderwijs, religie, gezondheid, cultuur, erfgoed, kunst, wetenschap, amateursport, mensenrechten, milieubescherming, het welzijn van dieren, de efficiëntie van de strijdkrachten, politie, brandweer of andere reddingsdiensten.

Artikel II, onderdeel C (artikel 10a.7 Wet inkomstenbelasting 2001)

In dit artikel wordt vermeld dat de wettelijke toerekening van art. 2.14a niet geldt voor een (deel van een) APV indien voldaan is aan een drietal cumulatieve vereisten. Kan de regering aangeven aan wie het vermogen moet worden toegerekend indien aan deze voorwaarden is voldaan, vragen de leden van de CDA-fractie.

Afhankelijk van de omstandigheden vindt geen toerekening plaats. Uit doelmatigheid is hiervoor gekozen. Zodra een natuurlijk persoon een concreet juridisch afdwingbaar recht op een APV verkrijgt zal echter wel sprake zijn van toerekening.

Op vragen welke zien op de toepassing van lid vier en lid vijf, geldt het volgende. Veruit de meeste gevallen zien op aanmerkelijkbelangpakketten welke zijn «gestald» in APV's. Dit wordt gezien als belastingbesparende constructie omdat in wezen sprake is van een aanmerkelijk belang positie. Het beleid van de Belastingdienst is al jaren gericht op transparantie. Ik verwijs hiervoor naar het beleidsbesluit van 15 december 2005, nr. CPP 2005/2528M, V-N 2006/15.1 en zijn voorlopers. Ik acht de onderhavige regeling gerechtvaardigd mede gezien het budgettaire belang.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe wordt omgegaan in de voorgestelde regeling voor afgezonderd particulier vermogen met de heffing van schenkings- of successierecht in het verleden bij instelling van het vermogen. Aan deze situatie zal tegemoet worden gekomen in gevallen van dubbele heffing, dat wil zeggen vanaf 2010 inkomstenbelasting bij de inbrenger en heffing van het recht van schenking in het verleden bij het afgezonderd particulier vermogen. Ingeval de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven ingevolge art. 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden toegerekend aan de inbrenger, zal bepaald worden dat ter voorkoming van dubbele belastingheffing recht op teruggave van het schenkings- of successierecht dat is betaald door het afgezonderd particulier vermogen ter zake van de inbreng, bestaat. Ingeval toerekening plaatsvindt aan de erfgenamen van de overleden inbrenger doet zich geen of slechts ten dele dubbele heffing voor. Immers bij de overgang van bezittingen en schulden naar de volgende generatie zou zonder gebruikmaking van een afgezonderd particulier vermogen ook schenkings- of successierecht zijn geheven. Alleen in de situatie dat het derdentarief is toegepast terwijl het tarief inbrenger – erfgenaam zou dienen te gelden, doet zich gedeeltelijke dubbele heffing voor. Daartoe kan het afgezonderd particulier vermogen aan de hand van een oud aanslagbiljet het gevraagde bewijs eenvoudig leveren en een gedeeltelijke teruggave ontvangen.

Op de vraag op welke waarde de verkrijgingprijs van aandelen gesteld wordt indien er geen sprake is van iemand «die deze aandelen en winstbewijzen heeft afgezonderd», merk ik het volgende op. In de nota van

wijziging is voor de hiervoor beschreven situatie een uitbreiding opgenomen. De waarde zoals vermeld in het vijfde lid dient als verkrijgingsprijs van aandelen genomen te worden.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af hoe zij de gevolgen die het transparant worden heeft, moeten zien in verhouding tot bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad d.d. 10 januari 1996 (BNB 1996/94)? Uitgangspunt is dat een APV (bijvoorbeeld een stichting) een zelfstandige entiteit is. Alleen in de situatie dat iemand over het vermogen van het APV kan beschikken als ware het zijn eigen vermogen is sprake van transparantie. Ten aanzien van een APV wordt een wettelijke transparantie voorgesteld aangezien het particuliere belang (veelal van de inbrenger en zijn verwanten) wordt beoogd. De regering kiest in het wetsvoorstel voor een andere benadering. De bezittingen en schulden van het APV worden toegerekend, ongeacht of beschikt kan worden als ware het eigen vermogen zoals in het arrest aan de orde was. Zolang geen particulier belang wordt beoogd blijft de entiteit zelfstandig en geldt in beginsel geen transparantie.

Artikel III (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het antwoord op de vraag waarom geen overgangsrecht wordt voorgesteld in verband met de consequenties van invoering van het vijftiende lid, luidt als volgt. Aangezien doorgaans sprake is van belastingbesparende constructies wordt, parallel aan de middelen inkomstenbelasting, schenk- en erfbelasting, geen overgangsrecht gerechtvaardigd geacht. Daarnaast moeten juist bestaande situaties waarbij de verbondenheid door middel van het tussenschuiven van een APV gefrustreerd wordt, door deze maatregel fiscaal worden genegeerd.

Artikel V, onderdeel B (artikel 23a van de Invorderingswet 1990)

De leden van de CDA-fractie vragen waarom de regering het in het algemene deel van de memorie van toelichting heeft over gevallen van vestiging in een belastingparadijs waar het veelal niet mogelijk is de belasting-schuld van de inbrenger of diens erfgenamen te innen, terwijl dit niet terug komt in de voorgestelde wettekst noch het artikelsgewijs commentaar. Ook in het artikelsgewijs commentaar wordt ingegaan op de standaard situatie dat APV's in landen zijn gevestigd waarmee Nederland geen (invordering)verdrag heeft. Deze worden echter niet expliciet een belastingparadijs genoemd. Daarnaast leent de wettekst zich er niet voor om te spreken van belastingparadijzen. De wettekst is bovendien neutraal geformuleerd omdat de maatregel niet alleen ziet op buitenlandse, maar ook op hier te lande gevestigde APV's.

Artikel VII (artikel 7, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928)

De leden van de fracties van het CDA en van de ChristenUnie hebben vragen gesteld over de bezitseis die wordt voorgesteld in de Natuurschoonwet. In het wetsvoorstel is voor de faciliteit voor Natuurschoonwet-landgoederen de eis gesteld dat deze ten minste gedurende één jaar voor het overlijden of de schenking in het bezit moeten zijn geweest van de erflater of schenker. Dat zelfde geldt voor aandelen in een transparante NSW-BV of NV. De bedoeling van deze maatregel is te tegen te gaan dat een landgoed enkel als instrument wordt gebruikt om vermogen belastingvrij te laten overgaan. Naar aanleiding van de vragen van de genoemde fractieleden en de beschouwingen die hierover in de literatuur zijn verschenen, ben ik tot de conclusie gekomen dat de voorgestelde maatregel onvoldoende toegesneden is op het tegengaan van het ongewenste gebruik van de NSW. Daarnaast heeft de maatregel ongewenste neveneffecten.

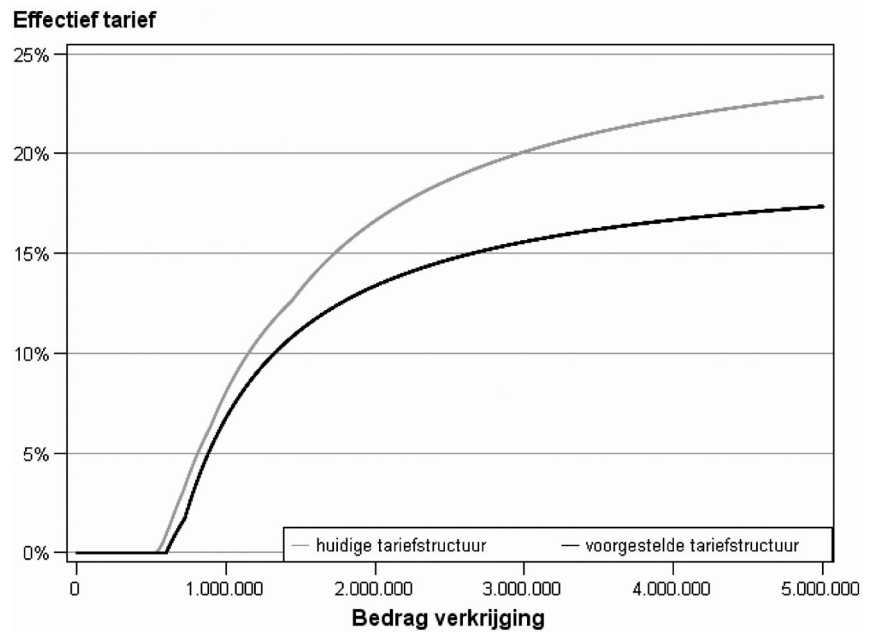
De kern van het ongewenste gebruik zit in het eerst onder bezwarende titel vervreemden van een landgoed om dat vervolgens, onbelast, via een schenking of uit een nalatenschap weer terug te krijgen. Het landgoed heeft dan per saldo alleen gediend als instrument voor een onbelaste vermogensoverheveling. De leden van de ChristenUnie-fractie geven dit aan en het komt ook naar voren in het door de leden van de CDA-fractie genoemde artikel van Mr. dr. H.R. Bruggink, Mw. mr. C. Vrieling in het WPNR 2009/6802. Bij nota van wijziging stel ik voor artikel 7 van de NSW in deze zin aan te passen. Deze aanpassing vertoont enige verwantschap met het huidige artikel 15 van de Successiewet 1956.

Ik heb geen voornemen om de faciliteiten van de NSW ook van toepassing te verklaren op onderbedelingsvorderingen. De faciliteiten van de NSW zijn bedoeld voor de eigenaar van het landgoed die dat in stand moet houden. Er is geen aanleiding om iemand die enkel een geldvordering heeft een volledige vrijstelling van erfbelasting te verlenen.

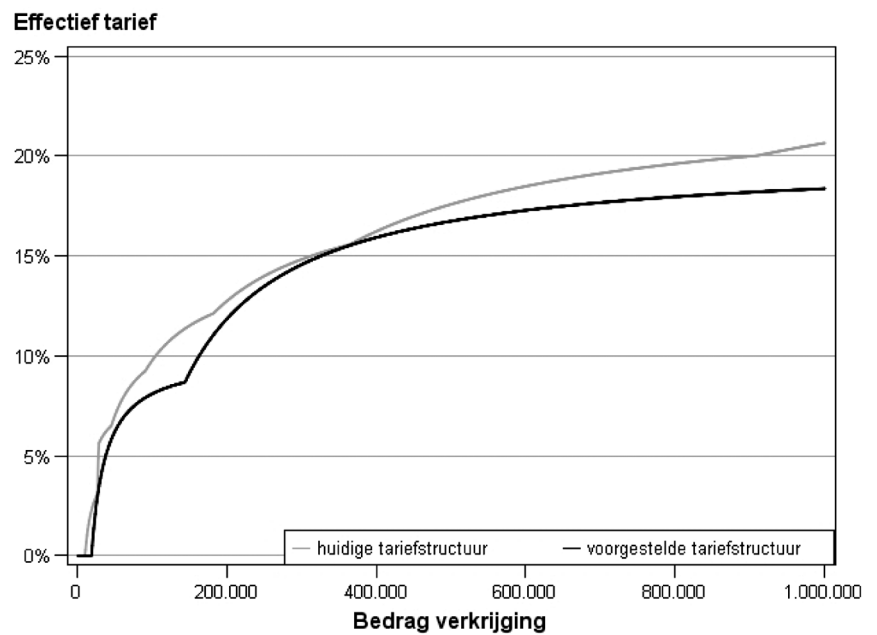
De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

Vergelijking effectieve belastingdruk huidige en voorgestelde tariefstructuur

Figuur 1: Partners – Erfbelasting

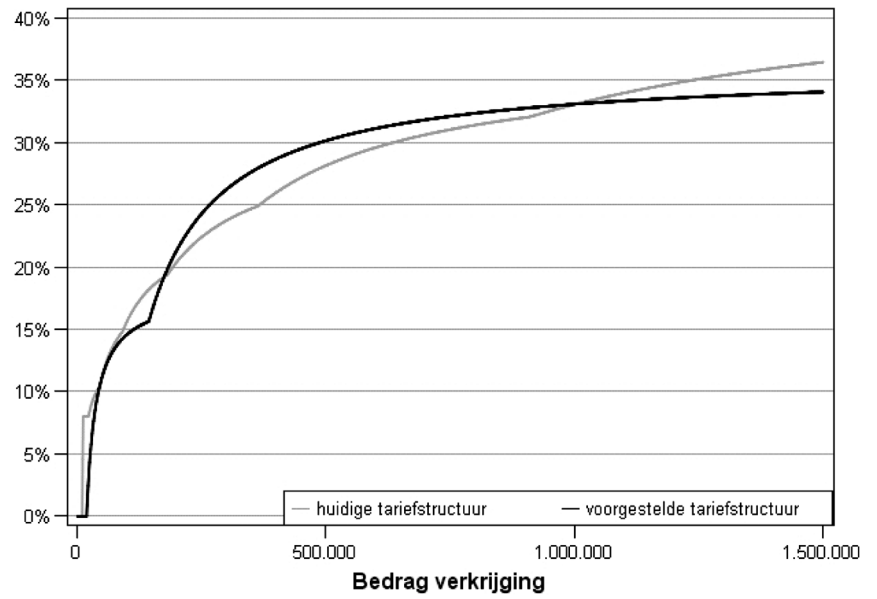


Figuur 2: Kinderen – Erfbelasting



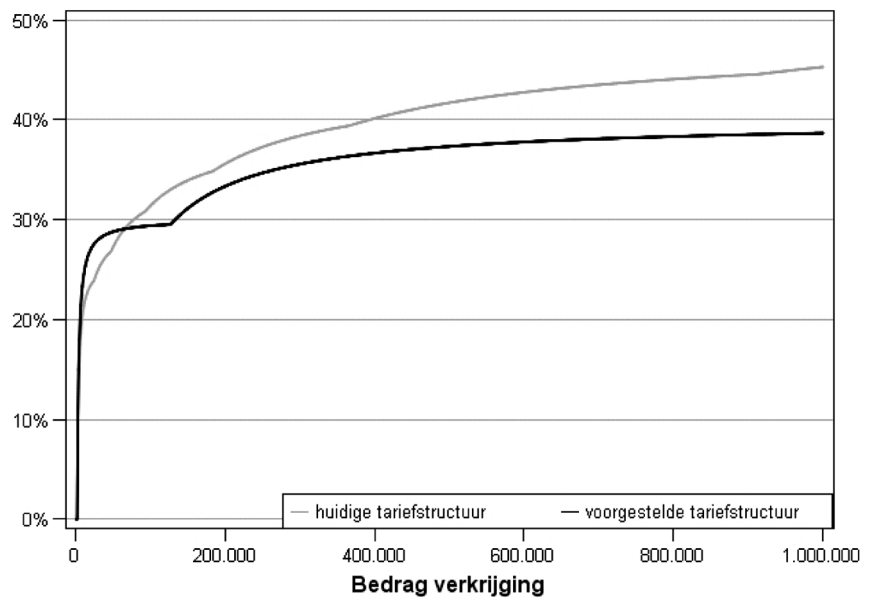
Figuur 3: Kleinkinderen – Erfbelasting

Effectief tarief



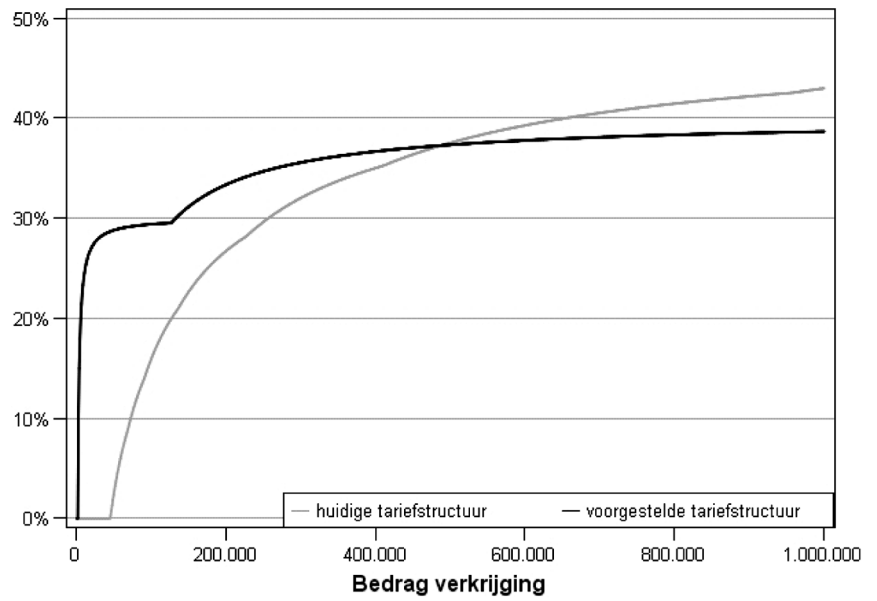
Figuur 4: Broers en zussen – Erfbelasting

Effectief tarief



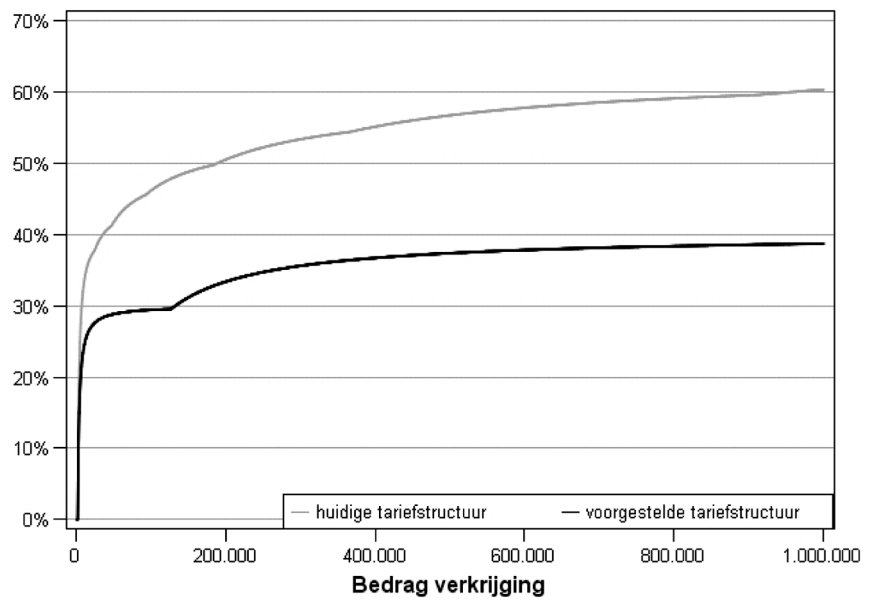
Figuur 5: Ouders – Erfbelasting

Effectief tarief



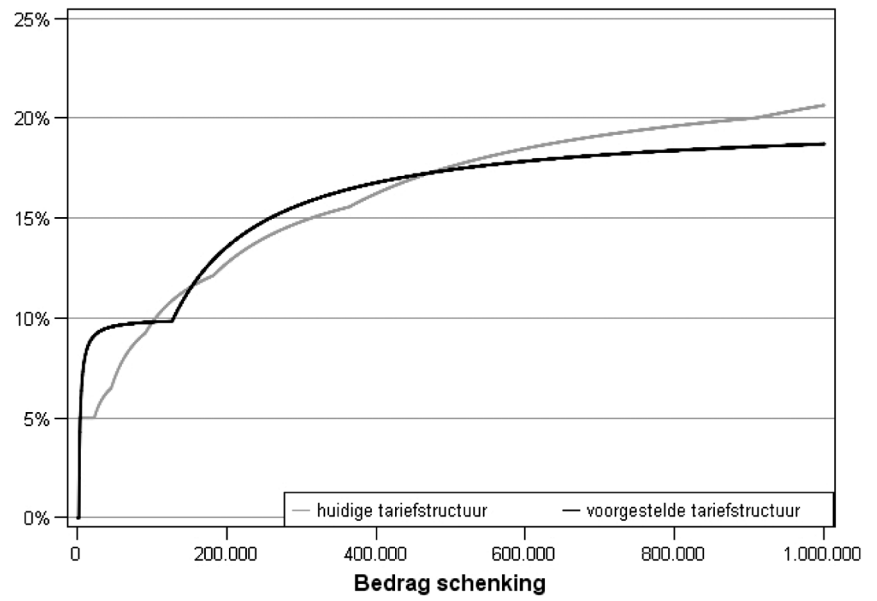
Figuur 6: Derden, neven en nichten – Erfbelasting

Effectief tarief



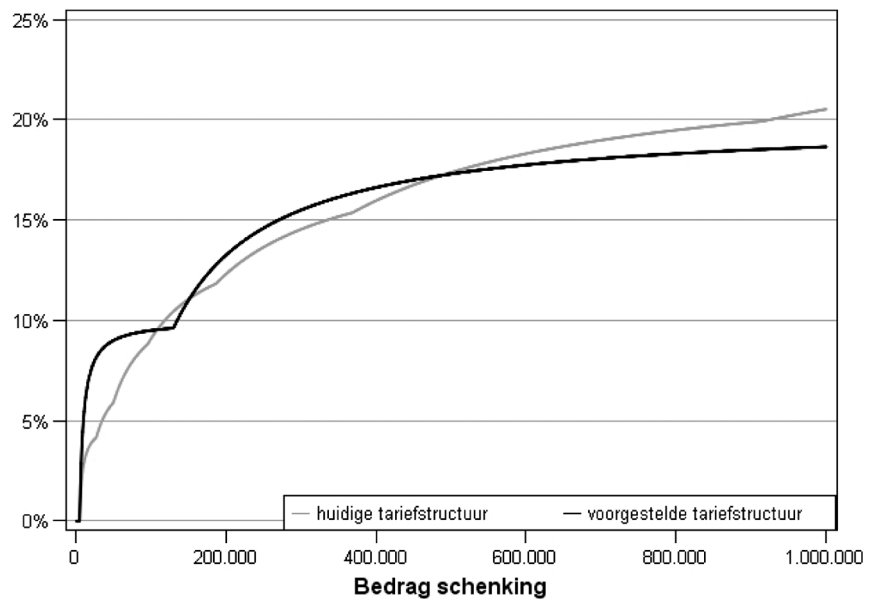
Figuur 7: Partners – Schenkbelasting

Effectief tarief



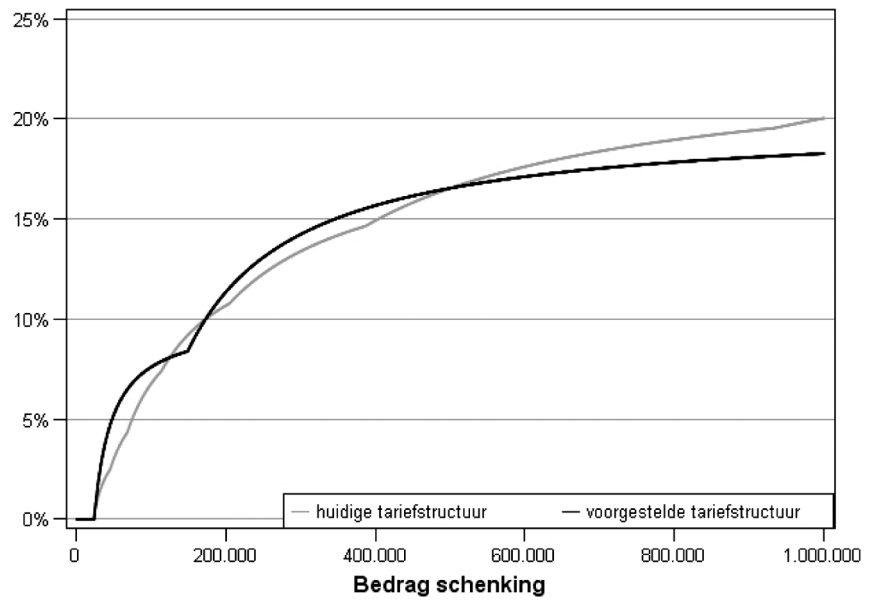
Figuur 8: Kinderen – Schenkbelasting (jaarlijkse vrijstelling)

Effectief tarief



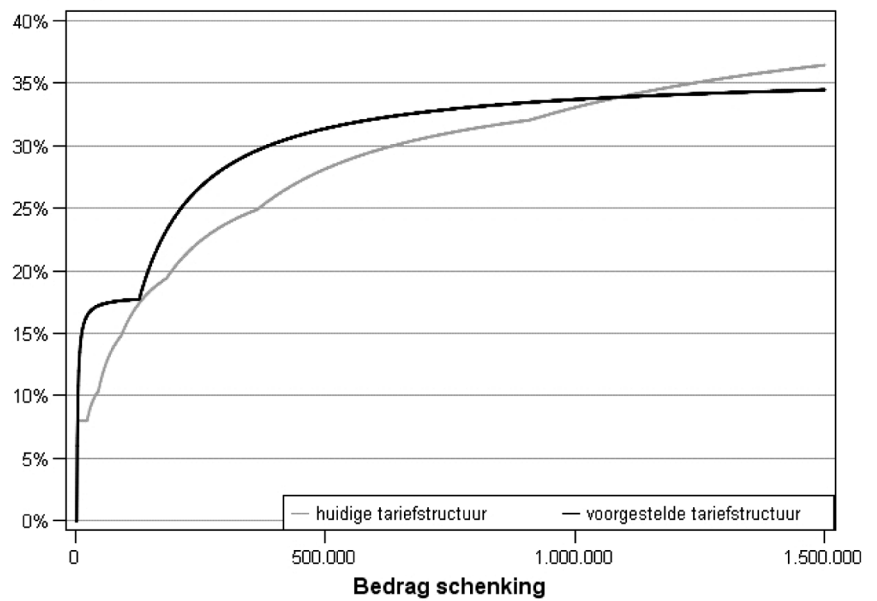
Figuur 9: Kinderen – Schenkbelasting (eenmalige vrijstelling)

Effectief tarief



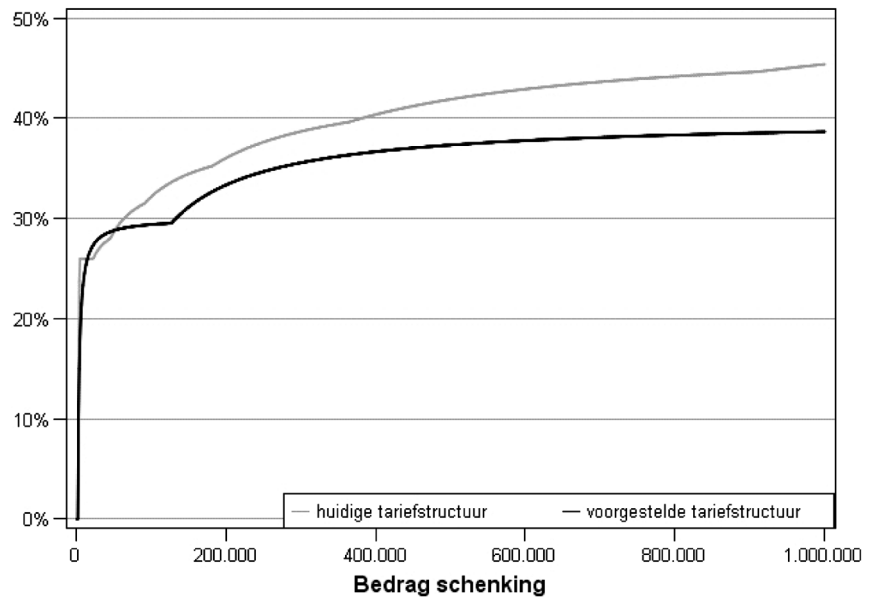
Figuur 10: Kleinkinderen – Schenkbelasting

Effectief tarief



Figuur 11: Broers en zussen/Ouders – Schenkbelasting

Effectief tarief



Figuur 12: Derden, neven en nichten – Schenkbelasting

Effectief tarief

