

Vergaderjaar 2009–2010

**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. 38**

**BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 13 oktober 2009

Hierbij bied ik u aan de aanvullende informatie waarom is gevraagd tijdens het wetgevingsoverleg op 12 oktober 2009 inzake het voorstel van wet herziening van de Successiewet 1956 (31 930).

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

*Artikel 1, negende lid: Opschortende voorwaarde*

De NOB vraagt om overgangsrecht ten aanzien van de schenking onder de opschortende voorwaarde. Zowel onder de huidige wet als onder de voorgestelde wetgeving vindt de heffing over de schenking plaats ten tijde van het voldoen van de opschortende voorwaarde. Daarin zit geen wijziging. Waar de wijziging in zit, is dat voor de vraag wanneer de schenking heeft plaatsgevonden niet langer wordt aangesloten bij het tijdstip waarop de schenking voor het civiele recht plaatsvindt, maar bij het tijdstip waarop de voorwaarde vervuld wordt. Hiermee wordt bereikt dat de woonplaats van de schenker op het moment van voldoening aan de opschortende voorwaarde bepalend is voor de vraag of in Nederland schenkbelasting is verschuldigd. Onder de huidige wetgeving is de woonplaats ten tijde van het sluiten van de overeenkomst van schenking bepalend. Het kan voorkomen dat schenkingen die onder de huidige wetgeving niet met schenkbelasting belast zouden zijn dat onder de nieuwe wetgeving wel zijn. Het omgekeerde kan ook het geval zijn. Ik heb niet de bedoeling gehad om met deze wijziging een bepaald misbruik te bestrijden. Met de huidige wetgeving wordt meer aangesloten bij het moment waarop de schenking geëffectueerd wordt. Indien ten tijde van de daadwerkelijke verrijking van de begiftigde de schenker (fictief) in Nederland woonde, lijkt heffing van schenkbelasting beter op zijn plaats.

*Artikel 9 SW 1956: fictie rente op onderbedelingsvordering krachtens erfrecht*

Artikel 9 probeert uitholling van de nalatenschap via een hoge rente op een schuld tegen te gaan. Een rente van 6% samengesteld wordt fiscaal geaccepteerd; een lagere rente ook, maar een hogere rente niet. Hierbij moeten gelijke situaties materieel gelijk behandeld worden. Indien een enkelvoudige rente in het testament is opgenomen, moet deze dus herrekend worden naar een samengestelde rente. Een situatie waarin enkelvoudige rentes voorkomen, is in erfrechtelijke situaties. De erflater kan in het testament hebben bepaald dat de rente enkelvoudig moet zijn en dan zodanig dat deze rente bij een statistische levensverwachting gelijk is aan 6% samengesteld. Op zich is een dergelijke enkelvoudige rentevergoeding in het economische verkeer geen gebruikelijke rentevergoeding. Deze omrekening kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de enkelvoudige rente 23% bedraagt. Bij een dergelijke rente loopt een schuldenaar dus het risico dat hij binnen vijf jaar zijn gehele vermogen in rente ziet opgaan, mocht hij binnen die termijn overlijden. Dat deze rentes in testamenten desondanks wel voorkomen, heeft alles te maken met de inkomstenbelastingheffing over de rente op de vorderingen van de kinderen. Er bestond de angst dat de samengestelde rente in het testament zou leiden tot een jaarlijkse heffing van inkomstenbelasting over de rente op de vorderingen bij de kinderen. Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 leidde het rentedragend worden van inkomsten namelijk tot belastingheffing. Een angst die overigens niet terecht was, omdat de rentedragendheid alleen tot inkomstenbelastingheffing leidde indien de schuldeiser de beschikking had gehad over de rente en dat is in dit geval niet aan de orde, maar dat terzijde. In ieder geval is de angst voor de inkomstenbelasting met de invoering van box 3 per 1 januari 2001 ten einde, zodat met ingang van de datum de enkelvoudige rente sowieso niet meer nodig is. Wat van belang is, is dat de erflater eigenlijk 6% samengesteld heeft willen afspreken, maar dat alleen niet deed om een vermeende inkomstenbelastingheffing te voorkomen. Ook om die reden is er geen reden om de enkelvoudige rente anders te behandelen dan de samengestelde rente. Anders dan de NOB stelt, ziet het omrekenen van de enkel-

voudige rente in de samengestelde rente dus niet op misbruik, maar op het herstellen van een economische realiteit. Aangezien sprake is van economisch dezelfde gevallen en men ook heeft beoogd samengestelde rente af te spreken, is er geen reden om overgangsrecht te verlenen.

#### *Artikel 10 SW: Ik-opa testament*

Voor een antwoord op de vragen inzake de belastingheffing van Ik-opa testamenten verwijs ik naar mijn brief van 12 oktober 2009 aan de KNB. Ik heb daar uitgebreid gemotiveerd waarom geen voorziening is getroffen in het geval van een Ik-opa testament. Hier wil ik nogmaals benadrukken dat een Ik-opa testament onder het huidige artikel 10 SW ook belast zou zijn. Artikel 10 is op dit punt niet gewijzigd. Verder zal het laten vervallen van de term rechtshandeling in artikel 10 geen oplossing bieden. In tegendeel. Dit zal ertoe leiden dat de wettelijke verdeling en een ouderlijke boedelverdeling ook onder de werkingssfeer van artikel 10 worden gebracht. Dit lijkt mij niet de bedoeling.

#### *Overgangsrecht gesplitste aankoop en besluit?*

Tevens is opgemerkt dat overgangsrecht gewenst is voor die gevallen waarin mensen met een bepaalde fiscale behandeling voor ogen, rechtshandelingen hebben gepleegd en nu – door de wetwijziging – in hun verwachtingen ter zake teleurgesteld raken. Hierbij past allereerst de opmerking dat de erf- en schenkbelasting tijdstipbelastingen zijn. Dat betekent dat de verwachtingen als het ware alleen gelden indien het belastbaar feit op dat moment plaatsvindt (de vererving of de schenking), en niet op handelingen die worden verricht terwijl het belastbaar feit zich pas op termijn zal voordoen, zoals bij testamenten het geval is. Een wetwijziging gaat op enig moment in en geldt dan voor alle overlijdens vanaf de ingangsdatum, ongeacht of de erflater voor dat moment zijn testament heeft gemaakt. Een ander uitgangspunt zou naar mijn idee te veel spanning opleveren tussen de fiscale behandeling uitsluitend afhankelijk van de datum van, bijvoorbeeld, het opmaken van een testament. Inzake de toepassing van artikel 10, zoals bij de gesplitste aankoop, merk ik daarnaast op dat niet alleen het plegen van de rechtshandeling op enige moment tot latere toepassing van deze fictiebepaling zal leiden. Daarvoor is immers ook nodig dat het genot als bedoeld in dat artikel voortduurt tot (180 dagen voor) het overlijden van de genotsgerechtigde. Voor rechtshandelingen als bedoeld in artikel 10 geldt in zijn algemeenheid bovendien dat die fictiebepaling de betreffende rechtshandeling als het ware wegdenkt. Voor de belastingheffing wordt aangesloten bij de situatie zonder dat de rechtshandeling zou hebben plaatsgehad. Van uit die gedachte is de datum waarop de betreffende rechtshandeling is gepleegd derhalve niet van belang.

In het derde lid van artikel 10 is een bestaande onduidelijkheid omtrent de toepassing van artikel 10 weggenomen in het geval van bijvoorbeeld een schuldigerkenning. Indien de schuldigerkenning in 1990 plaatsvond en het overlijden in 2009 terwijl de schuldenaar alleen in 2008 en 2009 een (zakelijke) rente vergoedde over de schuldigerkende som, kan bij de huidige wettekst discussie ontstaan of er een genot is geweest dat heeft voortgeduurd tot overlijden. De schuldenaar heeft immers het genot gehad van de hoofdsom door zeventien jaar geen rente te betalen. Dat genot vervluchtigt niet aan het einde van jaar zeventien. De wetwijziging heeft derhalve slechts duidelijkheid willen scheppen voor de praktijk. De waardering van de een onroerende zaak waarop artikel 10 van toepassing zal na de voorgenomen intrekking van de resolutie van 30 november 1964 plaatsvinden naar de waarde ten tijde van het overlijden. Hiermee verloopt ook voor deze goederen de waardering volgens de hoofdregel zoals die geldt binnen de Successiewet: waarde in het economische

verkeer ten tijde van het overlijden. Het past bij het karakter van artikel 10 om de waardestijging tussen het moment van rechtshandeling en dat van overlijden mede in de heffing te betrekken. Dat zou immers ook gebeuren indien de blote eigendom van de betreffende zaak niet was overgedragen. Nu artikel 10 juist de rechtshandeling die zij wil treffen «wegdenkt» past het des te minder voor de waardering af te wijken van de hoofdregel voor het waarden van verkrijgingen. Dit vormt een reden te over, naast hetgeen hiervoor al over wetwijzigingen in het kader van de Successiewet en in het bijzonder ten aanzien van artikel 10 is opgemerkt, de afwijkende waarderingsregel niet te laten voortduren voor bij het intrekken van de resolutie reeds aangegane rechtshandelingen.

#### *Natuurschoonwet 1928*

In de NSW is eerder een regelrechte voorafgaande bezitstermijn voorgesteld. Na kritiek vanuit uw Kamer en uit de praktijk heb ik bij de nota van wijziging aangegeven een meer op de NSW toegesneden maatregel te willen treffen om ongewenst gebruik van de NSW tegen te gaan. Indien een kind aan een ouder een landgoed verkoopt, de NOB noemt deze situatie, dan vloeit de koopsom darvoor uit het vermogen van de ouder naar dat van het kind. Uitgaande van een reële koopsom is dit voor beider vermogensposities een neutrale handeling. Als de ouder vervolgens overlijdt, bevat diens vermogen niet langer het banktegoed waaruit de koopsom is betaald, maar een landgoed. Omdat het landgoed materieel gesproken een gehele (opengesteld) of gedeeltelijke (niet-opengesteld) vrijstelling oplevert voor de erfbelasting heeft de ouder verervend vermogen omgezet in vrijgesteld vermogen. Dit effect treedt op als de verkoper de (verwachte) erfgenaam van de koper van het landgoed is. Om al te eenvoudige opzetjes in deze sfeer tegen te gaan is de NSW op dit punt aangepast. Dit is mede gebeurd naar aanleiding een voor rechtbank Haarlem verloren procedure waarbij een erflater op diens sterfbed nog een dergelijke transactie aanging met de aanstaande erfgenamen (uitspraak van 18 oktober 2007, 0 610 565).

#### **Brief «Het Vosmanshuys» BV estate planning**

Naar aanleiding van de vraag van de PvdA-fractie om te reageren op de 15 punten genoemd in de brief van drs H. Hoeve van 12 oktober 2009, bericht ik als volgt.

1. De schrijver wekt de suggestie dat dit wetsvoorstel er doorheen wordt gedrukt. Dit is niet mijn beleving en zeker niet mijn bedoeling. Ten eerste is de wijziging van de Successiewet 1956 reeds in 2007 aangekondigd en is er gedegen onderzoek gedaan naar de mogelijkheden en onmogelijkheden. De contouren, met name vereenvoudiging, tariefsverlaging en het tegengaan van uitholling van de grondslag hebben daarbij als leidraad gediend. Alle wijzigingen en ook alle niet aangebrachte wijzigingen, zoals het punt van de aanvankelijk voorgenomen algehele defiscalisering van verkrijgingen van een eerststervende ouder tot het overlijden van de langstlevende ouder, en de afwegingen die daarbij een rol hebben gespeeld, zijn steeds met uw Kamer gecommuniceerd. Bij het aanbrengen van de wijzigingen in het aanvankelijke voorstel is ruime aandacht geschonken aan opmerkingen vanuit de wetenschap, de fiscale adviespraktijk en signalen van de Belastingdienst. Daarvan heb ik bij de nota naar aanleiding van het verslag en de nadere nota naar aanleiding van het verslag uitgebreid bericht. Het beeld van een ondoordacht en overhaast ingediend wetsvoorstel herken ik daarom niet.

2 en 4. De briefschrijver suggereert dat de schenking of vererving van aandelen leidt tot een belastingdruk van meer dan 100%, mede vanwege

de gevolgen voor de SW, de Vpb en de ab-heffing. Dit lijkt mij werkelijk een onjuiste voorstelling van zaken. Op de hier aan de orde zijnde problematiek kom ik met uw Kamer nog te spreken bij de behandeling van de Overige Fiscale Maatregelen. Hier wil ik nu reeds aangeven dat een belastingheffing over beleggingsvermogen in een BV niet leidt tot een onheus hoge belastingdruk. De heffing over dit beleggingsvermogen is immers steeds uitgesteld totdat de aandelen worden overgedragen. De vergelijking met de IB-ondernemer gaat dan ook niet op. Deze laatste is zeker niet beter af, nu hij gedurende zijn leven steeds (maximaal) 52% heeft moeten betalen over zijn behaalde winsten in plaats van alleen de vennootschapsbelasting daar over. Op het moment van overdracht van de aandelen is dan het laatste moment aangebroken waarop de ab-heffing over het beleggingsvermogen moet plaatsvinden. Voor zover in de BV een onderneming aanwezig is, zal gebruik kunnen worden gemaakt van de doorschuifregeling bij overlijden en de nieuw voorgestelde doorschuifregeling bij leven.

3. Het verschil in behandeling tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen wordt gemotiveerd vanuit het economische belang van de continuïteit van de onderneming. Aangezien problemen voor de schenk en erfbelasting zich in veel gevallen voordoen en vanwege het voorkomen van concurrentievervalsing met bijvoorbeeld beursgenoteerde ondernemingen waarbij de erf- en schenkbelasting geheven bij schenking en overlijden van aandeelhouders niet tot druk op de onderneming leidt om uit het ondernemingsvermogen middelen vrij te maken voor de betaling van belasting, wordt deze vrijstelling objectief verleend.

5 en 6. De bedrijfsopvolgingsregeling is alleen van toepassing indien sprake is van een bedrijfsopvolging. Hiervan is sprake indien een onderneming wordt verkregen van een (voormalig) ondernemer en de verkrijger de onderneming voortzet. Hierbij is voor de definitie van de begrippen ondernemer in beginsel aangesloten bij de definities die daarvoor zijn opgenomen in de IB. Daarnaast zijn vanuit de invalshoek van de bedrijfsopvolgingsregeling dat alleen reële bedrijfsopvolgingen voor de faciliteiten in aanmerking komen, specifieke beperkingen aangebracht of extra voorzieningen aangebracht. Dit is de visie die ten grondslag ligt aan de bedrijfsopvolgingsregeling.

7. Inzake de situatie bij vennootschapsovereenkomsten geldt ook dat de visie van het kabinet is dat van een reële bedrijfsopvolging alleen sprake is, het woord suggereert het al, indien een onderneming wordt overgedragen. Daartoe dient de overdragen wel zelf ondernemer te zijn geweest. Indien dat niet het geval is, zoals bij de verdeling tussen familieleden waarbij de een de ander schenking doet door met een geringere onderbedelingsvordering genoeg te nemen dan bij een waardering volgens artikel 21 van de wet, dan is geen sprake van een bedrijfsopvolging, maar van een schenking waarbij het onderwerp «toevallig» ondernemingsvermogen betreft. Deze situatie wil de bedrijfsopvolgingsregeling niet faciliteren.

8. De praktijk wil duidelijkheid over de vraag wat een zakelijke rente is. Die duidelijkheid heb ik gegeven. Oorspronkelijk was een zakelijke rente van 4% voorgesteld. Dit leidde voor de toepassing van de blote eigendoms- en vruchtgebruikwaardering echter tot een lastenverzwaring voor de II. Daarom is op aandringen van de fracties en op aandringen van belangorganisaties de zakelijke rente gesteld op 6%.

9. Inzake het punt van de zorgplicht kom ik elders in deze brief te spreken.

10. Het rekenmodel zoals dat is ontwikkeld door de Belastingdienst is het resultaat van overleg met het landbouwbedrijfsleven. Op een enkel detailpunt zijn nadat het overleg tot gezamenlijk gedeelde conclusies leidde toch nog discussies ontstaan. Deze zijn thans onderwerp van een gerechtelijke procedure, zodat ik als medewetgever hierover terughoudendheid betracht.

11. Artikel 10. In deze brief, maar ook in de brief die ik gisteren naar uw Kamer (en de KNB) zond, ben ik reeds uitgebreid op deze materie ingegaan. Eenvoudshalve verwijs ik daarnaar.

12. De suggestie om de bedrijfsopvolgingsregeling ook open te stellen voor de zogenoemde economische eigendom van ter beschikking gestelde onroerende zaken als bedoeld in artikel 35c, eerst lid, onderdeel d en het zevende lid van dat artikel, neem ik over. Ik zal nog nader aangeven op welke wijze deze aanvulling vorm zal krijgen.

13. Inzake de finaal verrekenbedingen en huwelijks voorwaarden varianten zijn mij in het kader van de bedrijfsopvolging geen bijzondere problemen bekend. In het algemeen heb ik reeds elders in deze brief een opmerking over dergelijke gevallen gemaakt.

14. Ingeval een verkrijger bij het gebruikmaken van een doorschuif-faciliteit een eblastingschuld op zich neemt die in oorsprong – in economisch opzicht – zag op de erflater, bestaat reden om deze verplichting op de verkrijging in aftrek te brengen. Omdat deze verplichting pas op termijn tot daadwerkelijke belastingbetaling zal leiden, dient de waarde in het economische verkeer te worden gesteld op de contante waarde van de belastingverplichting. Van deze contante waarde is een in alle opzichten redelijke inschatting gemaakt.

15. Inzake de Uitvoeringsregeling en beleidsbesluiten heb ik eerder op hoofdlijnen aangeven welke onderwerpen in de Uitvoeringsregeling nader zullen worden uitgewerkt, onder handhaving van hetgeen reeds ebstaat. Wat betreft het bestaande beleidsbesluit is veel van hetgeen daar is beschreven of overbodig geworden door het wetsvoorstel (beleidseis voor toerekening tussen houdster- en werkmaatschappij) of in hogere regelgeving opgenomen. Voor meer gedetailleerde regels, zoals de waardering volgens de zogenoemde DCF methode is een beleidsbesluit wel de gewezen weg.

### **Onderbedeling BOR echtgenoot**

Er wordt gesteld dat onderbedelingsvorderingen die kinderen verkrijgen op de langstlevende echtgenoot die de onderneming verkrijgt onterecht niet kunnen delen in de bedrijfsopvolgingsregeling. Ik deel deze opvatting niet. De erf- en schenkbelasting zijn verkrijgingsbelastingen. Daarom staat de verkrijger centraal. Indien de verkrijger ondernemingsvermogen verkrijgt, kan hij een beroep doen op de bedrijfsopvolgingsregeling. Indien de langstlevende partner, omdat deze uit andere hoofde al een vrijstelling heeft, geen erfbelasting verschuldigd is, drukt er op de verkrijging van het ondernemingsvermogen geen belasting. Er hoeft dan geen nadere verkrijging te worden verleend. De suggestie om de bedrijfsopvolgingsregeling als een boedelfaciliteit in te richten strijdt niet alleen met het hiervoor aangeduide verkrijgingkarakter van de wet maar spreidt de faciliteit ook naar de niet-verkrijgers van ondernemingsvermogen. Deze profiteren alsdan mede van de faciliteit, maar dit gaat ten koste van degene die het ondernemingsvermogen verkrijgt. Deze moet dan meer belasting betalen als onder het huidige regime. Hierdoor kan de continuïteit van de onderneming in gevaar komen.

## Artikel 10

### Vragen CDA-fractie inzake art 10 Successiewet

De CDA-fractie heeft gevraagd of in de volgende situaties artikel 10 al dan niet van toepassing is.

1. Bij overlijdens tot 2003 zonder testament werd er in de praktijk bij de afwikkeling veelvuldig een verdeling gemaakt tussen de erfgenamen, waarbij aan de langstlevende alle goederen werden toegedeeld. Vallen al deze gevallen (afgewikkelde nalatenschappen) nu onder 10SW als de langstlevende komt te overlijden? Is de Staatssecretaris bereid om voor deugdelijk overgangsrecht te zorgen?  
Een dergelijke verdeling zal in beginsel onder de werking van artikel 10 vallen. Echter voorgesteld is om hiervoor per 1 januari 2010 een voorziening in artikel 10, vijfde lid op te nemen. Deze houdt in dat indien de verdeling is geschied conform wettelijke verdeling, artikel 10 buiten toepassing blijft. Het voorgestelde vijfde lid gaat dus ook gelden voor oude gevallen. Overgangsrecht is daarom niet noodzakelijk voor de oude gevallen. Hierbij zij overigens opgemerkt dat onder de huidige regeling artikel 10 wel toepassing zou vinden.
2. Indien er een oud testament is (bijvoorbeeld een oud vruchtgebruik zonder extra bevoegdheden aan de langstlevende, bijvoorbeeld verkopen zonder toestemming kinderen) wordt er vaak een verdeling gemaakt tussen de erfgenamen, waarbij alle goederen aan de langstlevende worden toegedeeld (dan heeft ze geen toestemming nodig). Is artikel 10 van toepassing?  
Voor deze situatie geldt hetzelfde als bij 1. is opgemerkt.
3. Stel dat een overledene geen testament heeft opgemaakt, hoe wordt dan omgegaan met zijn vermogen in het buitenland, waar de wettelijke verdeling niet wordt erkend? Niet alle goederen kunnen dan aan de langstlevende worden toegedeeld; hoe zit het met artikel 10?  
Indien buitenlandse goederen bij de wettelijke verdeling moeten worden geleverd, omdat het buitenland ons recht niet erkent, kan ik toezeggen dat artikel 10 geen toepassing zal vinden. (wordt geregeld)
4. Stel dat een overledene twee kinderen had, waarvan één ervan is vooroverleden en hij drie kleinkinderen nalaat. Als er sprake is van de wettelijke verdeling tussen het kind, de drie kleinkinderen en de langstlevende, is dan ten aanzien van de kleinkinderen artikel 10 van toepassing? En als de overledene stiefkinderen in de wettelijke verdeling betrokken heeft en ook een stiefkind vooroverlijdt met achterlating van (klein)kinderen. Is dan artikel 10 van toepassing?  
In de hier beschreven situaties, waarin kleinkinderen in de plaats van kinderen treden bij het vooroverlijden van het kind of stiefkinderen, daardoor in de wettelijke verdeling worden betrokken, vindt artikel 10 geen toepassing.
5. In de Tweede Nota van Wijziging is aangegeven dat keuzelegaten tegen inbreng waarbij de inbreng wordt schuldig gebleven, niet onder de werking van artikel 10 van de Successiewet 1956 te laten vallen indien de schuldig gebleven inbreng uitsluitend bestaat uit een (rentedragende) geldschuld, en voor het overige geen genotsrechten in het spel zijn als bedoeld in artikel 10. Geldt deze uitzondering alleen voor keuzelegaten tegen inbreng van alle goederen of ook wanneer slechts enkele goederen zijn ingebracht?  
Deze uitzondering geldt inderdaad onder de nieuw voorgestelde regeling ook bij ween legaat tegen inbreng van slechts enkele goederen. Hierbij zij overigens opgemerkt dat op een legaat tegen inbreng van de waarde onder de huidige regeling artikel 10 wel toepassing zou vinden.

6. Stel dat een kind is onterfd en een beroep doet op zijn legitieme, hetgeen wettelijk pas opeisbaar is bij overlijden van de langstlevende, is dan artikel 10 van toepassing?  
Voor deze situatie kan ik, voor zover daar twijfel over bestaat, toezegen dat artikel 10 buiten toepassing blijft.
7. Voor 2003 was het mogelijk om partiële ouderlijke boedelverdelingen te maken. Stel dat deze nu worden uitgevoerd, dan wel in het verleden zijn uitgevoerd en afgewikkeld, is dan artikel 10 van toepassing?  
Indien de nalatenschap is verdeeld conform de ouderlijk bedoeling verdeling, dan heeft er geen rechtshandeling plaatsgevonden en is artikel 10 op die grond niet van toepassing.
8. Stel dat een vader overlijdt en twee zonen erfgenamen zijn. Een van de zonen (ondernemer) heeft op grond van artikel 4:38 recht op overname van de onderneming van vader tegen een redelijke vergoeding. De rechtbank kan op grond van artikel 4:5 BW bepalen dat het ondernemerkind dit in termijn mag voldoen aan zijn broer. Als het ondernemerkind overlijdt, is dan voor zijn broer artikel 10 van toepassing?  
Ook voor deze situatie zeg ik toe dat artikel 10 geen toepassing zal vinden.
9. Stel dat een grootvader een bedrag van EUR 5 000 wil legateren aan zijn kleinkinderen, waarbij hij wil dat dit pas opeisbaar is bij overlijden van grootmoeder. Is dan artikel 10 van toepassing?  
In dit geval mist artikel 10 toepassing. Het wordt anders indien het kind schuldig moet erkennen aan het kleinkind vanuit een lastbepaling. Dan wordt het terrein van artikel 10 betreden door de uitholling van de nalatenschap. In de voorgelegde casus is dat echter duidelijk niet het geval. Ook in de brief aan de KNB is hier op ingegaan.
10. Stel dat een grootvader een zoon B heeft, en deze zoon eveneens een zoon C. Stel dat grootvader EUR 20 000 aan het kleinkind C legateert, opeisbaar bij overlijden van het kind B. Is artikel 10 van toepassing?  
Ook bij het legateren van EUR 20 000 aan kleinkind opeisbaar bij het overlijden van het kind (de vader van het kleinkind) mist artikel 10 toepassing.

#### *Onderbedelingsschulden; agrarische onderneming*

De leden van de CU-fractie hebben gevraagd naar de volgende casus. Een vader overlijdt. De onderneming wordt verdeeld tussen de twee kinderen en de moeder. De moeder zet de onderneming voort. De kinderen krijgen een onderbedelingsschuld. De moeder heeft voor het volledige bedrag recht op de BOR. Gevraagd wordt naar de toepassing van art. 10. Hiervoor mag ik verwijzen naar hetgeen ik heb opgemerkt bij casus 8 van de vragen van de CDA-fractie inzake art. 10 van de Successiewet 1956. Art. 10 vindt in deze situatie geen toepassing.

#### *Begrip rechtshandeling*

Zou artikel 10 niet een stuk eenvoudiger worden door het begrip rechtshandeling uit de wettelijke omschrijving te halen, zo is verder geopperd. Door het laten vervallen van het begrip rechtshandeling wordt het bereik van artikel 10 veel ruimer dan thans is voorgesteld. Omdat het niet in mijn voornemen ligt allerlei gewone erfrechtelijke situaties zoals de wettelijke verdeling en ouderlijke boedelverdeling ook onder de potentiële toepassing van artikel 10 te brengen, zou dit voorstel er toe leiden dat er aanvullend weer een reeks uitzonderingen in artikel 10 zou moeten worden opgenomen. Tevens wil ik nogmaals benadrukken dat artikel 10 een anti-ontgaansbepaling is. Er is van belasting ontgaan uiteraard slechts sprake indien de betrokkenen daartoe actie hebben ondernomen. Juist met het oog daarop is het woord rechtshandeling in de wettekst opgenomen. Van



ontgaan is geen sprake indien er in het geheel geen handeling wordt verricht, zoals bij een wettelijke verdeling. Die verdeling vindt immers van rechtswege door het overlijden en zonder enige rechtshandeling plaats.

### **Keuze testament en bevoegdheid executeur**

Naar aanleiding van de gesignaleerde ontwikkeling dat in testamenten steeds meer keuzemogelijkheden voor de erfgenamen en legatarissen worden opgenomen, komt de vraag op of er bij testamenten met zeer vergaande keuzemogelijkheden nog wel sprake is van de uitvoering van de wil van de erflater. De vraag wanneer er nog wel en wanneer er geen sprake meer is van de uitvoering van de wil van de erflater is evenwel een vraag van civielrechtelijke aard. Een grens valt hier moeilijk te bepalen. Ook in de literatuur bestaat hierover discussie. Hoe groter de keuzevrijheid van de erfgenamen en legatarissen, hoe minder er sprake is van de uitvoering van de wil van de erflater. Ik zie de gesignaleerde tendens met lede ogen aan. Echter bij de toepassing van de Successiewet geldt als algemeen uitgangspunt dat zo veel mogelijk wordt aangesloten bij hetgeen civielrechtelijk geldt. Het is evenwel niet aan mij als staatssecretaris van Financiën om de bepalen wat civielrechtelijk nog wel als uiterste wil van de erflater geldt en wat niet meer.

### **Schuldigerkenning**

Tevens is gevraagd of voor het doen van schuldigerkenningen het vormvereiste van een notariële akte geldt. Artikel 7:177 Burgerlijk wetboek stelt een notariële akte verplicht voor de schenking die pas na het overlijden zal worden uitgevoerd. In welke gevallen sprake is van een dergelijke schenking, en dus een notariële akte verplicht is wil de schuldigerkenning na overlijden van de schuldenaar nog bestaan, is een civielrechtelijke vraag. Deze vraag dient eerst beantwoord te worden alvorens kan worden bepaald of de schuld ten gevolge van de schuldigerkenning bestaat en dus toegelaten kan worden tot het passief van de nalatenschap. Ik leg het bepaalde in art. 7:177 BW zo uit dat voor een schuldigerkenning van een geldsom die eerst opeisbaar wordt bij overlijden van de persoon die de schuldigerkenning verricht, een notariële akte vereist is.

### **Wijziging huwelijkse voorwaarden**

#### **Schenking tussen echtgenoten: vraag CDA**

De wijziging van huwelijkse voorwaarden in een algehele gemeenschap van goederen is geen schenking omdat er geen sprake is van een voltooide vermogensverschuiving. In het besluit van 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M, Stcrt.nr. 207, heb ik tevens aangegeven dat hetzelfde geldt voor een wijziging waarbij een wederkerig, onherroepelijk verrekenbeding alsof de echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd, wordt overeengekomen. De CDA-fractie heeft er begrip voor dat niet in zijn algemeenheid kan worden aangegeven wanneer een wijziging van huwelijksvoorwaarden een schenking vormt. Dit zal moeten worden beoordeeld aan de hand van de algemene uitgangspunten die gelden voor de vraag of sprake is van een schenking. Dit betekent dat dit in concrete gevallen aan de hand van de feiten en omstandigheden moet worden vastgesteld. Wel heeft de CDA-fractie aangegeven graag duidelijkheid te krijgen over de volgende twee situaties, te weten de wijziging van de huwelijkse voorwaarden in een huwelijksgoederengemeenschap, waarbij van die gemeenschap worden uitgezonderd:

1. de tot het tijdstip van de wijziging ontvangen bedragen uit giften en erfenissen; of
2. het op het tijdstip van de wijziging aanwezige privévermogen van de echtgenoten.

Voor beide situaties kan ik aangeven, dat in deze gevallen geen sprake is van een schenking. Al hetgeen na de wijziging toekomt aan één van de echtgenoten, zal – afgezien van vermogen verkregen onder een zogenoemde uitsluitingsclausule – vallen in de huwelijksgoederengemeenschap, zodat de vermogensverschuiving nog niet is voltooid.

### **Artikel 15 renteloze en laagrentende lening**

Voorgesteld wordt om bij renteloze en laagrentende leningen een fictieve schenking in de vorm van een van dag tot dag genoten vruchtgebruik aan te nemen. Is de Staatssecretaris bereid voor een overgangsmaatregel voor bestaande renteloze en laagrentende leningen? Kan de Staatssecretaris in gaan op de volgende situatie: een man en een vrouw trouwen onder huwelijkse voorwaarden. De man brengt meer in dan de vrouw en ze kopen samen een huis. Indien ze een renteloze of laagrentende lening overeenkomen, hoe wordt hiermee omgegaan? Met betrekking tot het voorgestelde artikel 15 is wellicht sprake van een misverstand. Het voorgestelde artikel ziet namelijk, anders dan de gestelde vragen lijken te suggereren, niet op renteloze of laagrentende leningen in het algemeen. Dat is ook niet nodig. Bij renteloze of zeer laagrente leningen van bijvoorbeeld een ouder aan een kind, is nu al sprake van een schenking (van de rente). Het wetsvoorstel verandert daar niets aan, zodat ook geen reden is voor overgangsrecht.

Het voorgestelde artikel 15 ziet slechts op leningen die direct opeisbaar zijn. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat bij renteloze direct opeisbare leningen, vanwege die directe opeisbaarheid, geen sprake is van een schenking. Sindsdien wordt van deze mogelijkheid gebruik gemaakt om schenkbelasting te ontwijken door een lening direct-opeisbaar te verklaren, doorgaans in gelieerde verhoudingen. Het wetsvoorstel repareert dit lek, in navolging van een voorstel van de Werkgroep Moltmaker. Omdat het hier gaat om gevallen waarin sprake is van belastingontwijking is er geen reden voor overgangsrecht. Als partijen niet tegen een jaarlijkse schenking aan willen lopen, kunnen zij overgaan tot het aflossen van de lening. Overigens is het de vraag of men daartoe zal overgaan. Zelfs als bij het kind jaarlijks een schenking wordt aangenomen naar de omvang van de zakelijke rente, is hij goedkoper uit dan dat hij zou moeten lenen en een zakelijke rente zou moeten betalen.

In dit kader is ook gevraagd om in te gaan op de volgende situatie: een man en een vrouw trouwen onder huwelijkse voorwaarden. De man brengt meer in dan de vrouw en ze kopen samen een huis. Indien ze een renteloze of laagrentende lening overeenkomen, hoe wordt hiermee omgegaan? Als de lening pas opeisbaar is bij het einde van het huwelijk verandert het voorstel niets aan de bestaande situatie. De lening kan, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, een schenking inhouden ter grootte van de zakelijke rente die over een dergelijke lening verschuldigd zou zijn (of een deel daarvan bij een laagrentende lening). Als de lening direct opeisbaar is, maar de vrouw in het voorbeeld de lening in werkelijkheid niet direct zou kunnen aflossen, is op dit moment ook al sprake van een schenking. De Hoge Raad heeft welswaar geoordeeld dat bij een direct-opeisbare lening geen sprake is van een schenking, maar verbond daaraan wel de eis dat de opeisbaarheid ook realiteitsgehalte moest hebben. In de twee hiervoor genoemde gevallen verandert het wetsvoorstel dus niets aan de huidige situatie. Slechts als er sprake is van een renteloze (laagrentende) direct opeisbare lening, waarbij de schuldenaar ook in staat is de lening direct af te lossen, brengt het nieuwe artikel 15 verandering in de bestaande situatie en is er voortaan sprake van een schenking. In deze laatste situatie komt bij mij wel de vraag op waarom de man meer zou inbrengen dan de vrouw. Verder kunnen de partijen, als zij niet met schenkbelasting geconfronteerd willen

worden, de lening gewoon aflossen. Hier geldt dus weer dat er geen reden is voor overgangsrecht.

### **Samenlevingscontract: welke omschrijving zorgplicht voldoet**

In samenlevingscontracten plegen partijen afspraken vast te leggen over op welke wijze de bijdragen in de kosten van de gezamenlijke huishouding worden gedragen. Een standaardformulering daarbij is dat ieder naar eigen vermogen bijdraagt. Voorts kunnen aanvullende afspraken gemaakt worden over de kosten van de kinderen van (een van de) samenwoners, de eigendom van de inboedel enzovoort. Voldoende is echter een bepaling dat ieder naar zijn vermogen bijdraagt aan de kosten van de gemeenschappelijke huishouding.

### **Artikel 21 en tegenbewijs WOZ waarde**

De regering stelt voor om de waarde van onroerende zaken die als woning in gebruik zijn te stellen op de waarde die is vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ-waarde). Mijn fractie heeft ten aanzien hiervan nog een vraag. Het lijkt namelijk zo te zijn dat geen tegenbewijs mogelijk is. Het zal regelmatig voorkomen dat de WOZ-beschikking te hoog is, maar dat men geen bezwaar maakt. Hoe moet hiermee door erfgenamen worden omgegaan? Zij kunnen immers geen tegenbewijs leveren voor deze waarde of bezwaar indienen. Dit laatste zou immers pas kunnen bij een nieuwe WOZ-beschikking, maar die heeft voor de Successiewet geen gevolgen. Heeft mijn fractie dit correct begrepen?

Binnen de Successiewet is inderdaad niet voorzien in de mogelijkheid van tegenbewijs tegen de WOZ-waarde. Dat is in geen enkele heffingswet zo. Als de WOZ-waarde van een geërfde woning naar het oordeel van de erfgenamen te hoog is, staat echter wel een andere weg open. De erfgenamen zijn de nieuwe eigenaren van de woning en op grond van artikel 26 van de Wet waardering onroerende zaken kan een nieuwe eigenaar ook een nieuwe WOZ-beschikking aanvragen, waar dan eventueel weer bezwaar en beroep tegen openstaat. Deze bevoegdheid staat bijvoorbeeld ook open voor een nieuwe vruchtgebruiker. De nieuwe WOZ-beschikking geldt dan ook voor de erfbelasting. Op deze wijze hebben de erfgenamen, binnen het stelsel van de Wet waardering onroerende zaken, voldoende rechtsmiddelen om tegen een te hoge waarde op te komen.

### **Derde progressie**

Mij is gevraagd een eerste aanzet te geven voor een discussie over de zogeheten derde progressie. Ik ben geen voorstander van een derde progressie. Een derde progressie is zeer complicerend voor de uitvoering. Qua uitwerking pakt het ook niet evenwichtig uit. In de literatuur wordt veelal aangegeven dat een derdeprogressie een straf op sparen vormt. Gekoppeld aan het vermogen van de verkrijger betekent het een verder niet voorkomend verband tussen 2 belastingen; dat is ongekend binnen de fiscaliteit: we heffen ook niet meer IB in box 1 (of kansspelbelasting) naarmate vermogen in box 2 of 3 groter is.

Het is een ruwe benadering, niet alle vermogen is ingevolge box 3 belast. Box 3 bevat geen eigen woning of maatschappelijke beleggingen. Een dergelijke maatregel werkt discriminerend: box 1 vermogenden ontlopen immers de derde progressie.

Het betekent een extra administratieve last voor burger; de verkrijger moet immers vermogen apart aangeven.

Extra administratieve last/personeelskosten voor Belastingdienst; het vermogen moet apart vastgesteld worden. Box 3 vermogen is niet altijd

bekend in het jaar van verkrijging in de Successiewet (bijvoorbeeld uitstelregeling).

Grote investering in automatiseringssysteem vanwege afwijkende structuur tariefsberekening ten opzichte van andere tarieven.

Deze extra complexiteit voor automatiseringssysteem, staat haaks op het streven naar een vereenvoudiging van de structuur van de automatiseringssystemen voor de Belastingdienst en doorkruist niet alleen de huidige vereenvoudigingsoperatie in negatieve zin, maar doorkruist tevens de op handen zijnde heroverweging fiscale uitvoering.

### **Wijziging huwelijkse voorwaarden; schenking tussen echtgenoten**

De wijziging van huwelijkse voorwaarden in een algehele gemeenschap van goederen is geen schenking omdat er geen sprake is van een voltooide vermogensverschuiving. In het besluit van 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M, Stcrt. nr. 207, heb ik tevens aangegeven dat hetzelfde geldt voor een wijziging waarbij een wederkerig, onherroepelijk verrekend beding alsof de echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd, wordt overeengekomen. De CDA-fractie heeft er begrip voor dat niet in zijn algemeenheid kan worden aangegeven wanneer een wijziging van huwelijksvoorwaarden een schenking vormt. Dit zal moeten worden beoordeeld aan de hand van de algemene uitgangspunten die gelden voor de vraag of sprake is van een schenking. Dit betekent dat dit in concrete gevallen aan de hand van de feiten en omstandigheden moet worden vastgesteld. Wel heeft de CDA-fractie aangegeven graag duidelijkheid te krijgen over de volgende twee situaties, te weten de wijziging van de huwelijkse voorwaarden in een huwelijksgoederengemeenschap, waarbij van die gemeenschap worden uitgezonderd:

1. de tot het tijdstip van de wijziging ontvangen bedragen uit giften en erfenissen; of
2. het op het tijdstip van de wijziging aanwezige privévermogen van de echtgenoten.

Voor beide situaties kan ik aangeven, dat in deze gevallen geen sprake is van een schenking. Al hetgeen na de wijziging toekomt aan één van de echtgenoten, zal – afgezien van vermogen verkregen onder een zogenoemde uitsluitingsclausule – vallen in de huwelijksgoederengemeenschap, zodat de vermogensverschuiving nog niet is voltooid.

### **Overgangsrecht**

#### *Overgangsrecht periodieke giftenaftrek voor niet kwalificerende ANBI's*

De Orde heeft wederom aandacht gevraagd voor het feit dat er geen overgangsrecht komt voor belastingplichtigen die zich via een notariële akte hebben verplicht tot het gedurende minimaal vijf jaren doen van een periodieke gift aan een tot en met 2009 gekwalificeerde ANBI.

Reactie: met de invoering van het 90%-criterium wordt beoogd dat alleen instellingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut dienen gebruik kunnen maken van de fiscale voordelen die voor ANBI's gelden. Dit betreft ook de periodieke giftenaftrek. Dat de periodieke giften niet aftrekbaar zijn als ze zijn gedaan in de periode waarin een instelling niet meer aangemerkt wordt als ANBI, is een beoogd effect van de invoering van het 90%-criterium. Het is onwenselijk dat het opbouwen van (gedeeltelijk) particulier vermogen fiscaal wordt gefaciliteerd. Aftrek van de giften gedaan in de periode waarin een instelling nog wel aangemerkt werd als ANBI blijft uiteraard van toepassing en wordt niet teruggevorderd. Voor de periodieke giften gedaan in de periode waarin een instelling op dat moment nog wel aangemerkt werd als ANBI, maar waarin achteraf met terugwerkende kracht de ANBI-status is werd ingetrokken geldt, dat de

in aftrek gebrachte periodieke gift bij de schenker alleen wordt nagevorderd, als bij de schenker sprake is geweest van kwade trouw.

Een voorbeeld ter verduidelijking: Een instelling werd op 1 januari 2008 aangemerkt als ANBI. Een schenker is in 2008 de verplichting aangegaan gedurende vijf jaar jaarlijks € 500 aan deze ANBI te schenken. In november 2009 verklaart de ANBI tegenover de inspecteur dat ze voldoet aan de nieuwe voorwaarden. De ANBI-status wordt op grond van deze verklaring vanaf 1 januari 2010 gecontinueerd. In het kader van toezicht achteraf blijkt in november 2010 dat 2009 de ANBI niet per 1 januari 2010 aan de nieuwe voorwaarden voldeed. De ANBI status wordt dan met terugwerkende kracht tot 1 januari 2010 ingetrokken. Wat zijn de gevolgen voor de giftenaftrek van de schenker?

De giften gedaan in 2008 en 2009 komen in aanmerking voor de giftenaftrek. De gift gedaan in de periode van 1 januari 2010 tot en met 31 oktober 2010 is aftrekbaar, tenzij de schenker wist of redelijkerwijs moest weten dat de ANBI niet aan de nieuwe voorwaarden voldeed. Daarvan zou onder normale omstandigheden geen sprake zijn. Giften gedaan in de periode na 1 november 2010 zijn niet meer aftrekbaar. Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat in de gevallen waarin een ANBI niet aan de nieuwe voorwaarden voldoet, maar wel aangemerkt kan worden als een SBBI de periodieke giftenaftrek behouden kan blijven, indien de SBBI een niet aan vennootschapsbelasting onderworpen vereniging is met meer dan 25 leden.

Wat betreft de mogelijkheid tot beëindiging van de verplichting tot het doen van een periodieke gift met het beroep op dwaling kan ik geen toezeggingen doen, omdat dit een civielrechtelijke aangelegenheid betreft waar ik volledig buiten sta.

#### *APV en overgangsrecht*

De Orde vraagt met betrekking tot afgezonderde particuliere vermogens (APV's) aandacht voor materiële terugwerkende kracht. Reactie: het wetsvoorstel wordt voor een belangrijk deel gedekt door anti-misbruikbepalingen aangaande APV's. Belastingplichtigen die in het verleden gebruik hebben gemaakt van constructies met onduidelijke buitenlandse rechtsfiguren hebben mijns inziens beperkt recht op overgangsrecht. Voor kleine APV's is de regeling zeer soepel: om redenen van doelmatigheid en uitvoerbaarheid blijven deze APV's buiten de toerekeningsregels. Alleen inbrengen in en uitkeringen uit een dergelijk APV zijn belast met schenkbelasting. Het criterium voor een kleine APV is kortweg gelegd bij bestaande APV's waarbij de inbrenger reeds is overleden en er per erfgenaam niet meer dan € 5000 box 3 vermogen in zit. Zo wordt tegemoetgekomen aan kleine – vaak Nederlandse – familiefondsen die bijvoorbeeld vermogen aanhouden dat bestemd is voor (studie)toelagen aan behoeftige familieleden of ter bekostiging van een genealogisch onderzoek. Voor APV's waarin box 3 vermogen zit, geldt ook geen (materiële) terugwerkende kracht. Over de jaren voor 2010 wordt immers niet geheven: de bezittingen en schulden worden voor het eerst in 2010 in de heffing van inkomstenbelasting betrokken voor de waarde in het economische verkeer. Bij overlijden vanaf 1 januari 2010 komt erfbelasting in beeld; van terugwerkende kracht is geen sprake. Alleen APV's die aanmerkelijk belangpakketten bezitten, krijgen te maken met een sober regime, doch alleen in de inkomstenbelasting. Dit is niet zonder reden. Ik ben namelijk van oordeel dat inbrengers die een aanmerkelijk belang in een dergelijke APV hebben ingebracht in feite aanmerkelijkbelanghouder zijn gebleven. Het is maar moeilijk voor te stellen dat een hybride buitenlandse rechtsfiguur feitelijk in de plaats is getreden van de oude grootaandeelhouder en discretionaire bevoegdheden daadwerkelijk uitoefent.

Ervaringen uit de praktijk leren dat de oude aandeelhouder ongewijzigd zijn belang bij het onder het APV hangende (familie)bedrijf behoudt, en dat lijkt mij ook meer dan logisch. Hierbij mag niet onvermeld blijven dat in de praktijk gebleken is dat bepaalde bestaande APV's hun vermogen hebben ontvangen via aftrekbare periodieke giften; een verdere verzachting acht ik niet opportuun. Overigens heeft de voorgestelde wettelijke regeling van fiscale transparantie belangrijke voordelen in zowel de inkomstenbelasting als de schenk- en erfbelasting. Als mijn voorstellen zoals neergelegd in het Belastingplan 2010 doorgang vinden, kan de inbrenger aan wie het aanmerkelijk belang wordt toegerekend, net als iedere directeur-grotaandeelhouder gebruik maken van de mogelijkheid om zonder betaling van inkomstenbelasting zijn aandelen schenken aan zijn bedrijfsopvolgers. Voor de erf- en schenkbelasting kan de inbrenger aan wie het aanmerkelijk belang wordt toegerekend gebruik maken van de verder verruimde bedrijfsopvolgingsregeling. Voorts wijs ik er op dat de ter zake van de inbreng geheven Nederlandse successie- en schenkingsrecht wordt teruggegeven. Een verhoging van het bedrag van € 5 000 kan volgens de NOB aan de terugwerkende kracht op dit punt tegemoetkomen. Ik ben bereid – indien nodig – voornoemde doelmatigheidsgrens te verhogen als de noodzaak daartoe blijkt uit de eerste ervaringen met het nieuwe APV-regime (2011–2012).

Ik heb tijdens het wetgevingsoverleg toegezegd een bijlage te verstrekken met de voor- en nadelen van verschillende toerekeningsvarianten na het overlijden van de inbrenger. Deze zijn als bijlage 2 bijgevoegd.

### **Toerekeningsfictie en verdragstrouw**

De PvdA-fractie vraagt of de parlementair advocaat (PA) in zijn brief aan de TK het voordeel van de twijfel heeft gegeven inzake het standpunt van het kabinet over de kwestie van de toerekeningsfictie en verdragstrouw. Op grond daarvan had de PvdA-fractie er nog steeds twijfel over of de mogelijk dubbele economische belasting als gevolg van de toerekeningsfictie wel in overeenstemming is met de verdragstrouw. Dienaangaande wordt opgemerkt dat het kabinet deze twijfel geenszins deelt. De Parlementair Advocaat concludeert enerzijds dat het wetsvoorstel op het punt van de toerekeningsfictie niet in strijd is met de verdragstrouw en anderzijds dat onder de huidige jurisprudentie van de Hoge Raad Nederland met het wetsvoorstel niet in strijd handelt met zijn belastingverdragen, nu de fictie ziet op economisch dubbele belasting. Volgens de Parlementair Advocaat is het weliswaar niet uitgesloten dat op grond van nieuwe jurisprudentie grenzen kunnen worden gesteld aan Nederlandse heffingsrechten die Nederland zich «toeëigent» via wetswijziging, maar de bestaande jurisprudentie biedt daar voorshands geen basis voor: er is geen duidelijke of concrete aanwijzing dat de jurisprudentie van de Hoge Raad zich in die richting zal ontwikkelen. Zo de Hoge Raad al de bedoelde grenzen zou stellen, dan zal naar verwachting dat per geval getoetst worden, aldus de PA. Net als voor elk wetsvoorstel geldt ook voor dit wetsvoorstel dat de rechter uiteindelijk een oordeel geeft over de juridische houdbaarheid. In die zin blijft vanzelfsprekend twijfel altijd bestaan met betrekking tot nieuwe wetsvoorstellen. Dat is niet nieuw en specifiek voor het voorliggende wetsvoorstel, maar er is naar mijn oordeel geen sprake van het geven van het voordeel van de twijfel bij de PA inzake het kabinetsstandpunt.

Zoals reeds benadrukt in het wetgevingsoverleg, is overigens het aantal landen waarmee Nederland een algemeen belastingverdrag heeft gesloten, heel beperkt, aangezien de meeste APV's niet in dergelijke landen gevestigd zijn. Derhalve is het belang van de onderhavige kwestie van de verdragstrouw erg gering.

## **Maatregelen met financiële consequenties na indiening van het wetsvoorstel**

De meeste wijzigingen ten opzichte van het wetsvoorstel zoals het is ingediend strekken slechts ter verduidelijking of hebben een reparatiekarakter teneinde de voorgestelde maatregelen in overeenstemming te brengen met de daarmee beoogde doelen. Aan deze wijzigingen zijn derhalve geen budgettaire gevolgen verbonden. Daarnaast is een beperkt aantal wijzigingen aangebracht waaraan op zich wel budgettaire gevolgen kunnen worden toegeschreven, maar die om verschillende redenen niet hebben geleid tot aanpassing van de bedragen vermeld in de budgettaire tabel op blz. 22 van de memorie van toelichting. Op deze maatregelen ga ik hieronder in.

De belangrijkste wijziging in dit kader is het terugnemen van het voorstel om de waarderingstabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 die uitgaan van een rentevoet van 6% aan te passen aan de waarderingstabellen van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 die uitgaan van een rentevoet van 4%. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting en de nota naar aanleiding van het verslag is voor deze maatregel uitgegaan van een beperkte meeropbrengst welke deel uitmaakte van de post «Aanpak diverse constructies in de schenk- en erfbelasting» van in totaal € 25 miljoen. Het uit dit voorstel voortvloeiende effect dat onderbedelingsvorderingen van kinderen in veel gevallen zwaarder zouden worden belast dan thans het geval is was daarbij niet beoogd en daarom ook niet meegenomen in de raming van de opbrengst. Zou dit wel zijn gedaan, dan zou de opbrengst van de maatregel vele tientallen miljoenen euro's hebben bedragen. Het terugnemen van het voorstel leidt derhalve tot een beperkte minderopbrengst. Deze beperkte minderopbrengst is budgettair neutraal binnen het wetsvoorstel opgevangen met de nieuw voorgestelde maatregel om de rente op onderbedelingsvorderingen te maximeren op 6%.

Voorts is bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een tweetal versoepelingen aangebracht die geen aanleiding hebben gegeven tot aanpassing van de raming. Dit betreft het (weer) van toepassing verklaren van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op fictieve aanmerkelijk belangen en de versoepeling van het kwantitatieve 5%-criterium in die zin dat bij verwatering van een indirect aanmerkelijk belang een 0,5%-belang in de werkmaatschappij kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De uitbreiding van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit tot fictieve aanmerkelijke belangen leidt tot een zeer beperkte belastingderving welke kan worden opgevangen binnen de budgettaire ruimte van de voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit geraamde bedragen. Voor de versoepeling van het kwantitatieve 5%-criterium geldt dat met de vervanging van de zogenoemde beleidseis door een kwantitatief criterium geen verstrakking van de regeling is beoogd, zodat daarvoor ook geen opbrengst is geraamd. Om die reden leidt versoepeling van dit criterium in bovenbedoelde zin niet tot een aanvullende derving.

Dezelfde redenering is van toepassing op de verlenging van de termijn voor ongehuwd samenwonenden om een notarieel samenlevingscontract af te sluiten. Ook hiervoor geldt dat met het stellen van de eis van een notarieel samenlevingscontract geen budgettaire opbrengst is beoogd, zodat daar in ramingen ook geen rekening mee is gehouden.

Tot slot kan nog worden genoemd de maatregel dat voor 1 januari 2010 bij een APV geheven schenk- en erfbelasting kan worden verrekend door de belastingplichtige aan wie dat APV vanaf 2010 wordt toegerekend. De hiermee gemoeide eenmalige derving is naar verwachting verwaarloosbaar.

## Bijlage 2

| <b>Voordelen</b> toerekening aan erfgenamen   | <b>Nadelen</b> andere varianten  |
|---|--|
| Sluitend en robuust stelsel van heffing (IB, Sw en VpB): bestand tegen misbruik en constructies met huidige en nieuwe exotische rechtsfiguren   | Misbruik via onbelaste zwevende vermogens blijft bestaan als je alleen belast zodra wordt uitgekeerd.<br>Wordt het APV in NL belast dan emigreert de APV.  |
| Eenvoudig: <ul style="list-style-type: none"><li>• 95% erfgenamen = begunstigde</li><li>• Als erfgenaam moet je aangeven (verbetering aangiftegedrag)</li><li>• Bestaande regelingen gelden: bijv. recht op faciliteiten (BOR, door-schuiven bij schenken AB-aandelen, vrijstellingen bij schenken en in box 3)</li></ul> | Complexiteit: veel ingewikkelder wetgeving maken: bijv. <ul style="list-style-type: none"><li>• vestigingsplaatsficties</li><li>• conserverende aanslagen</li><li>• (gedeeltelijke) IB- of VpB-plicht voor APV</li></ul> |
| Inning verzekerd (erfgenamen wonen in NL of verdragsland; wonen niet in belastingparadijs)  | Inning in belastingparadijs bij het APV is heel moeilijk   |
| Groep erfgenamen is bekend op het moment van overlijden; reëel tegenbewijs voor «zielige» gevallen  | Lastige toerekening aan begunstigten die van niets weten en/of niets krijgen. Slechte ervaringen in buitenland met toerekenen aan begunstigten   |
| Inbreng in APV's is onbelast en bedoeld voor reële, niet-fiscale wensen   | Inbreng in Moltmaker-achtige stichtingen is belast met schenkbelasting   |
| Ook gunstig voor bijv. expats (toerekening aan buitenlandse ouders i.p.v. aan expat in Nederland)   |  |