

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20017
2500 EA Den Haag

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
DGB/2013/2752

Uw brief (kenmerk)

Bijlagen

Datum 11 september 2013
Betreft Evaluatie wettelijk systeem voor afgezonderde particuliere vermogens
(apv's)

Geachte voorzitter,

Tijdens de plenaire behandeling in uw Kamer op 15 december 2009 van het Wetsvoorstel Herziening Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten heeft mijn ambtsvoorganger toegezegd om de nieuwe wettelijke regeling voor afgezonderde particuliere vermogens (apv's) te evalueren met als doel om te inventariseren of de apv-maatregelen zorgen voor de beoogde budgettaire dekking (Handelingen I 2009/10, EK nr. 13, blz. 456, 457). Deze nieuwe wettelijke regeling is onlangs door het ministerie van Financiën en de Belastingdienst geëvalueerd. Hieronder wordt u daarover geïnformeerd.

1. Inleiding

Op 20 april 2009 diende mijn ambtsvoorganger een voorstel van wet in tot herziening van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten. Het doel was onder meer verlaging van de tarieven voor de erf- en schenkbelasting, vereenvoudiging van de tarief- en vrijstellingenstructuur, verbetering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en bestrijding van constructies. De begrote budgettaire ruimte voor deze maatregelen werd geraamd op € 307 miljoen. De dekking hiervan diende voor een substantieel deel te komen uit de aanpak van apv's, zoals trusts en (buitenlandse) stichtingen. Deze aanpak werd vormgegeven in het zogenoemde apv-regime, zijnde een samenhangend geheel van wettelijke regelingen in verschillende belastingwetten waarbij het vermogen en inkomen van een apv wordt toegerekend aan degene die het vermogen heeft ingebracht. De opbrengsten in de schenk- en erfbelasting werden geraamd op jaarlijks € 60 miljoen en in de inkomstenbelasting op jaarlijks € 150 miljoen. Het wetsvoorstel leidde tot de Wet van 17 december 2009, Stb. 2009, 564 en is op 1 januari 2010 in werking getreden.

2. Voorgeschiedenis

Om de evaluatie in het juiste kader te plaatsen volgt eerst een korte schets van de voorgeschiedenis, dat wil zeggen de praktijk die bestond vóór 2010.

De Belastingdienst, maar ook de fiscus in andere (EU-)landen, constateerde dat vermogen in toenemende mate werd afgezonderd om belastingheffing te ontgaan. De bekendste rechtsfiguren die voor afzondering van vermogen werden gebruikt, waren de Anglo-Amerikaanse trust en buitenlandse stichtingen, zoals Stiftungen, Anstalts, Genossenschaften, Antilliaanse stichtingen particulier fonds, foundations en Treuhands. Ook Nederlandse (familie)stichtingen die geen of slechts bijkomstig een algemeen of sociaal belang behartigden, werden gebruikt om belastingheffing te ontgaan.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
DGB/2013/2752

De grondvorm van het creëren van een afgezonderd vermogen zag er toentertijd als volgt uit. De oprichter (ook aangeduid als 'inbrenger', de wettelijke term vanaf 2010) stelde het doelvermogen in en bracht daarin vermogensbestanddelen onder die werden beheerd door een bestuurder in een belastingparadijs. Deze bestuurder hield het vermogen niet aan voor zichzelf, maar ten behoeve van de nakomelingen, familie en relaties van de oprichter. Afgezonderd werden bijvoorbeeld aandelen in het familiebedrijf en courante beleggingen (aandelen, obligaties, liquiditeiten). Het afgezonderde vermogen maakte, zo werd gesteld, niet langer deel uit van het vermogen van de oprichter. Het vermogen behoorde echter ook nog niet tot het vermogen van een of meer begunstigden. De begunstigden hadden (op papier) slechts verwachtingen met betrekking tot het afgezonderde vermogen, doch konden (nog) niets afdwingen. De bestuurder had (op papier) weliswaar vergaande discretionaire bevoegdheden, maar was niet tot dat vermogen gerechtigd en werd daarom niet in de belastingheffing betrokken. Het afgezonderde vermogen werd dus nergens in de belastingheffing betrokken: niet bij degene die het had afgezonderd, niet bij de bestuurder, noch bij het afgezonderde vermogen zelf en evenmin bij de begunstigden. Het afgezonderd vermogen genoot bovendien optimaal van alle offshore-faciliteiten die een belastingparadijs kent. Het belangrijkste motief voor het oprichten van dit soort structuren was in de meeste gevallen het ontgaan van belastingheffing in het woonland van de oprichter en van de begunstigden.

De Belastingdienst slaagde er slechts met grote moeite in om (belangen in) doelvermogens (gedeeltelijk) in de belastingheffing te betrekken. Inspecteurs konden vaak het bewijs niet rond krijgen dat sprake was van een papieren structuur, waarin de oprichter het nog steeds voor het zeggen had. Belastingparadijzen verstrekten bovendien niet of nauwelijks (bruikbare) informatie. Het werd de Belastingdienst op alle denkbare manieren onmogelijk gemaakt om te kunnen beoordelen of sprake was van zogenoemde discretionaire structuren, dat zijn rechtsvormen (in de praktijk veelal trusts en (buitenlandse) stichtingen) waarin grote vermogens zijn afgezonderd, die niet aan de inbrenger en niet aan de begunstigden en evenmin aan anderen kunnen worden toegerekend. Gevolg was dat het vermogen onbelast werd gesteld in een belastingparadijs. De zogenoemde trustarresten van 1998¹ versterkten de aanzuigende werking van trust- en stichtingenstructuren, vooral bij (potentieel) vermogende remigranten. De Belastingdienst constateerde in de laatste decennia van de vorige eeuw en het eerste decennium van deze eeuw, dat steeds meer vermogende belastingplichtigen als oprichter, begunstigde, bestuurder of toezichthouder betrokken waren bij apv's. De belastingadvieswereld gebruikte deze structuren als een standaard adviesproduct. De jaarlijkse heffing van inkomsten-

¹ Hoge Raad 18 november 1998, nrs. 31 756, 31 757, 31 758 en 31 759, BNB 1999/35c tot en met 37c.

en vennootschapsbelasting en de heffing van het recht van schenking en successie over dit afgezonderde vermogen en inkomen werden zodoende illusoir gemaakt.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Alleen adequate wetgeving zou het tij kunnen keren. Uiteindelijk is het apv-regime met ingang van 1 januari 2010 in werking getreden. Mede in het kader van de modernisering van de Successiewet is met genoemde wetgeving een einde gemaakt aan deze onbelaste 'zwevende' doelvermogens.

**Ons kenmerk
DGB/2013/2752**

3. Wetsystematiek vanaf 2010

Vanaf 1 januari 2010 geldt voor doelvermogens een wettelijk systeem van fiscale transparantie (artikel 2.14a Wet IB 2001). De regeling komt erop neer dat door trusts, stichtingen en andere (buitenlandse) doelvermogens heen wordt gekeken. Er is voor alle doelvermogens gekozen voor één benaming: "afgezonderd particulier vermogen" (apv). Een apv is geen kapitaal- of personenvennootschap en evenmin een algemeen nut beogende instelling (anbi) of een sociaal belang behartigende instelling (sbbi). In een apv is vermogen afgezonderd waarmee een particulier belang wordt gediend: het gaat om het particuliere (familie)belang van de inbrenger en/of zijn naaste verwanten of van andere door de inbrenger beoogde begunstigden.

Kern van de nieuwe regeling is een algehele fiscale transparantie van trusts en (buitenlandse) stichtingen. De bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven van een apv worden vanaf 2010 via een wetsfictie toegerekend aan de inbrenger van de vermogensbestanddelen en na zijn overlijden aan diens erfgenamen. Deze toerekening geldt alleen voor het zogenoemde discretionaire deel (het voorheen onbelaste vermogen) van het apv; concrete rechten worden in aanmerking genomen bij de gerechtigde. De fiscale transparantie geldt voor de inkomstenbelasting, de schenk- en erfbelasting, (en gedeeltelijk voor) de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting. Voor de invordering van de belastingen is een bijzonder verhaalsrecht geïntroduceerd. Voor bestaande apv's werd een beperkt overgangsregime opgenomen.

De regeling is robuust: er wordt bij wetsfictie vanuit gegaan dat de oprichter van de structuur over het vermogen kan blijven beschikken als ware het zijn eigen vermogen. Dit is een bewuste keuze van de wetgever geweest. Bovendien is de inspecteur vanaf 2010 in een gunstiger bewijspositie gebracht: de inbrenger wordt geacht te kunnen blijven beschikken over het ingebrachte vermogen. De betrokkenen bij een apv (inbrengers en begunstigden) zijn de meest gerede partij om te bewijzen dat het apv-vermogen niet aan hen kan worden toegerekend. Hoofdregel is dat apv-vermogen wordt belast, uitzondering is dat heffing (in Nederland) achterwege blijft.

4. Ervaringen met de nieuwe wetgeving

Na ruim drie jaar ervaring met de nieuwe wetgeving is het mogelijk uw Kamer te informeren over de resultaten van de aanpak van apv's. Van belang is vooraf op te merken dat niet alle effecten van het apv-regime in concrete cijfermatige resultaten zijn uit te drukken. Voor een deel gaat het immers om het voorkomen van nieuwe constructies. De Belastingdienst heeft geconstateerd, dat er in beperkte mate nieuwe apv's bij komen. Zo bleken in januari 2012 uit de aangiften inkomstenbelasting 2010 ongeveer 100 nieuwe betrokkenen bij een apv.

Daarnaast hebben ontmantelingen van apv's plaatsgevonden. De Belastingdienst heeft kunnen vaststellen dat met het oog op de nieuwe wetgeving honderden op Curaçao ingeschreven Stichtingen Particulier Fonds in vooral de jaren 2008 en 2009 zijn geliquideerd of verplaatst. Op dit moment heeft de Belastingdienst nog een beperkt zicht op de hierbij betrokken uiteindelijk gerechtigden of inbrengers en is de omvang van het hierbij aan de orde zijnde vermogen nog ongewis. Er mag van worden uitgegaan dat deze handelwijze in de meeste gevallen verband houdt met de gewijzigde regelgeving voor apv's in Nederland. De Belastingdienst is bezig ontmantelde en verplaatste structuren op te sporen.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
DGB/2013/2752

Vanuit de uitvoeringspraktijk bij de Belastingdienst kan een aantal waarnemingen worden gemeld:

- Er hebben ontmantelingen plaatsgevonden van trusts en (buitenlandse) stichtingen, in die zin dat deze rechtsfiguren (een deel van het) vermogen hebben uitgekeerd aan de inbrenger maar vooral ook aan diens naasten. Beoogd gevolg is een onbelaste schenking uit het buitenland. Voorts poogt men voor de heffing van inkomstenbelasting het vermogen min of meer ongemerkt in box 3 op te nemen, waardoor heffing over oudere jaren (tot maximaal 12 jaar terug) mogelijk wordt ontlopen.
- Trusts en (buitenlandse) stichtingen hebben hun aanmerkelijkbelangpakketten verkocht aan de oorspronkelijke aandeelhouder / inbrenger. Dit is veelal geschied onder onzakelijke condities, zoals het volledig renteloos schuldig blijven van de koopsom. Het doel daarvan is dat de 'nieuwe' aandeelhouder een hoge verkrijgingsprijs heeft voor zijn aanmerkelijkbelangpakket, met als gevolg een lagere toekomstige aanmerkelijkbelangwinst of zelfs een aanmerkelijkbelangverlies. De ontstane vordering en aanwezige contanten in het apv zijn vervolgens geschonken aan vooral kinderen van de inbrenger.
- Trusts en (buitenlandse) stichtingen zijn nog verder 'verstopt' achter andere verhullingsstructuren, bijvoorbeeld boven elkaar hangende stichtingen. Beoogd wordt buiten het vizier van de Belastingdienst te blijven.
- Reeds bestaande trusts en (buitenlandse) stichtingen zijn verplaatst naar landen met een (op papier) reële heffing naar de winst om zodoende onbedoeld van een mogelijkheid in het nieuwe apv-regime (artikel 2.14a, zevende lid van de Wet IB 2001) gebruik te maken.
- Aan families gerelateerde (buitenlandse) stichtingen trachten de onbelaste anbi- of sbbi-status te verkrijgen.
- Er zijn op de nieuwe wetgeving gebaseerde constructies gesignaleerd waarbij wordt ingespeeld op de zogenoemde toerekeningsstop van artikel 2.14a, zevende lid van de Wet IB 2001 om aan de heffing over het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) te ontkomen. Hierbij wordt een aanmerkelijk belang in een beleggingsvennootschap ingebracht in een apv. Vervolgens wordt ervoor gezorgd dat het apv – meestal gevestigd in het buitenland – in een belasting wordt betrokken naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Het aanmerkelijk belang wordt in deze situatie echter niet langer toegerekend aan de belastingplichtige aanmerkelijkbelanghouder, maar aan de apv als zodanig. Over de vraag of als gevolg van de toepassing van de toerekeningsstop sprake is van een vervreemding, bestaat twijfel.
- In een aantal structuren met bestaande apv's, waarbij sprake is van winstdrainage (artikel 10a Wet Vpb-situaties) is gebleken dat wordt ingespeeld op de hiervoor genoemde toerekeningsstop. Met als doel de verbondenheid

tussen de rentebetalende en renteontvangende lichamen op kunstmatige wijze te verbreken om toepassing van de renteaftrekbepanking gericht tegen winstdrainage te voorkomen. Dit is ongewenst.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
DGB/2013/2752

Om voor de in de laatste twee aandachtspunten geconstateerde knelpunten een oplossing te bieden, overweeg ik binnenkort met een wetsvoorstel te komen. Er wordt immers van de nieuwe wetgeving onbedoeld gebruik gemaakt, waardoor de indertijd geraamde budgettaire opbrengst onder druk kan komen te staan.

Voorts is gebleken dat in een beperkt aantal gevallen de regeling - naar het gevoelen van de betrokkenen - hard uitpakt. Familiefondsen die al vele tientallen jaren bestaan, worden vanaf 2010 'ineens' geconfronteerd met een wettelijke regeling die het familievermogen toerekent aan de inbrengers. Als de inbrengers zijn overleden, wordt de oudst levende generatie van erfgenamen in de belastingheffing betrokken. Dit wordt als onrechtvaardig gezien, zeker als deze personen nooit een uitkering uit het familiefonds hebben ontvangen en in de toekomst, gezien hun eigen vermogen- en inkomenspositie, ook niet willen ontvangen. Voor dit probleem is tijdens de parlementaire behandeling reeds door uw Kamer aandacht gevraagd. De Belastingdienst treedt, zoals toegezegd, in overleg met betrokkenen om bepaalde onduidelijkheden weg te nemen over bijvoorbeeld het te leveren tegenbewijs, waaruit moet blijken dat van begunstiging - nu en in de toekomst - geen sprake kan zijn.

Ook heeft de Belastingdienst in een aantal gevallen vaststellingsovereenkomsten gesloten met de inbrenger(s) van vermogen in een fonds, waarvan is vastgesteld dat geen sprake is van een anbi, geen sprake is van een sbbi en evenmin sprake is van een apv. Het gaat hierbij om fondsen, veelal Nederlandse stichtingen, waarin vermogens van miljoenen zitten en die niet (kunnen) voldoen aan de soms stringente voorwaarden die gelden voor een anbi of een sbbi. Toch kunnen dit soort fondsen maatschappelijk zeer wenselijke doelen nastreven, zonder dat het particuliere (familie)belang meer dan bijkomstig (doorgaans meer dan 10%) wordt beoogd.² Uit het feitelijk handelen van de genoemde stichting moeten deze activiteiten onomstotelijk naar voren komen. Zoals tijdens de parlementaire behandeling al is aangegeven, is het mogelijk om via maatwerk met de inspecteur 'hermetische' schotten aan te brengen tussen het apv en de inbrengers van het vermogen. Daarmee wordt voorkomen dat er (nog langer) (financiële) belangen blijven bestaan tussen deze partijen. De inbrenger doet zo definitief afstand van zijn vermogen en het apv-vermogen kan niet meer geheel of gedeeltelijk terugvloeien naar de inbrenger of diens erfgenamen dan op straffe van het heffen van schenkbelasting.

5. Projectmatige aanpak binnen de Belastingdienst en opbrengst

Al vóór de inwerkingtreding van het nieuwe wettelijk regime, is binnen de Belastingdienst gekozen voor een projectmatige aanpak van de apv's. Het "project apv" ressorteert onder de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB). De apart gevormde projectgroep is gericht op detectie, kennisdeling en gecoördineerde fiscale behandeling. Op deze wijze wordt eenheid van beleid en uitvoering geborgd.

² Het criterium 'meer dan bijkomstig' is neergelegd in het tweede lid van artikel 2.14a van de Wet IB 2001.

Genoemd project kan als een succes worden beschouwd. De totale – meetbare – opbrengst (dus ook over de periode vóór 2010) was per 1 augustus 2013 ruim € 1 miljard. Tot 2010 was de opbrengst ongeveer € 357 miljoen. Sinds de inwerkingtreding is derhalve ongeveer € 650 miljoen door de Belastingdienst aan opbrengst ontvangen. Hierbij moet echter worden aangetekend dat de ontvangen opbrengst ook betrekking heeft op belastingjaren vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving. Door de wijze van invulling van belastingaangiften en de wijze van administreren binnen de Belastingdienst kan niet worden vastgesteld welk deel van de meeropbrengst van het totale apv-project sinds 2010 is toe te rekenen aan de nieuwe wetgeving. Deze nieuwe wetgeving is daarentegen voor verschillende belastingplichtigen een belangrijke stimulans geweest om in te stemmen met het aangaan van een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst; ook met betrekking tot oudere jaren. Eveneens een positief effect. Daarnaast zijn er door de preventieve werking van de nieuwe wetgeving in beperkte mate nieuwe apv's bijgekomen en hebben ontmantelingen van bestaande apv's plaatsgevonden.

Voorts wordt op het onderhavige terrein met het buitenland samengewerkt, o.a. door het doen van inlichtingenverzoeken op basis van verdragen en Tax Information Exchange Agreements (TIEA's). Er zijn op dit terrein ongeveer 200 verzoeken gedaan. Ook dit kan als een positief effect worden beschouwd. Daarnaast is over de Nederlandse apv-wetgeving informatie verschaft binnen de OESO, de EU en de Benelux. Daarvan is door deze internationale organisaties en de daaraan deelnemende landen met belangstelling kennisgenomen.

Op nationaal niveau wordt - om van belang zijnde informatie te kunnen verkrijgen - eveneens het civielrechtelijke kort geding ingezet. Dit is tot nu toe in drie gevallen gebeurd. Langs deze weg wordt getracht de verstrekking van informatie af te dwingen, indien deze na een daartoe gedaan verzoek niet of in onvoldoende mate wordt overhandigd. Inmiddels is dit instrument succesvol gebleken.³

Verder wordt ondersteuning verleend bij het voeren van gerechtelijke procedures. Op dit moment lopen 12 fiscale procedures, veelal in hoger beroep bij gerechtshoven en in cassatie bij de Hoge Raad over de fiscale kwalificatie van oude structuren en nieuwe apv-zaken. In lagere instantie zijn daarvan tien zaken gewonnen en twee zaken verloren. Daarnaast zijn er elf geheel afgeronde procedures, waarvan er uiteindelijk zes zijn gewonnen en vijf verloren. Er zijn dus wisselende successen behaald. Zo heeft de Hoge Raad recent beslist dat het vermogen van een Liechtensteinse Stiftung in de belastingheffing van inwoners van Nederland kan worden betrokken.⁴

Een voorbeeld van een door de Belastingdienst verloren procedure is het arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2013 (LJN BZ4218). Een aanzienlijk vermogen dat vlak voor remigratie was afgezonderd in een Antilliaanse Stichting Particulier Fonds, kon volgens het hoogste rechtscollege niet worden belast in Nederland bij de inbrenger en ook niet bij de begunstigde. Het ging om een procedure betrekking hebbende op de belastingjaren 2001 tot 2004. Hieruit blijkt eens te meer dat de in 2010 ingevoerde wetgeving van groot belang is voor een goede aanpak van "zwevend vermogen".

³ Hof 's-Hertogenbosch in een kortgedingprocedure in hoger beroep (r.o. 4.1.2 van de uitspraak van 31 januari 2012, LJN BV2696).

⁴ Hoge Raad 15 februari 2013, nr. 12/01040, BNB 2013/118.

6. Conclusie

Resumerend meen ik op basis van het voorgaande te mogen concluderen dat de per 1 januari 2010 ingevoerde wettelijke regeling voor apv's positieve effecten heeft gehad voor de compliance van belastingplichtigen. Dit geldt ook voor de sinds genoemde datum gerealiseerde opbrengst van ongeveer € 650 miljoen, ondanks het feit dat niet precies is aan te geven welk deel daarvan is toe te rekenen aan de nieuwe wetgeving.

Om een oplossing te bieden voor een tweetal in paragraaf 4 genoemde knelpunten overweeg ik binnenkort een wetsvoorstel te doen. Dit om onbedoeld gebruik van de nieuwe wetgeving tegen te gaan en daarmee te voorkomen dat de indertijd geraamde budgettaire opbrengst onder druk komt te staan.

Ik vertrouw erop u met deze evaluatie voldoende te hebben geïnformeerd.

Een afschrift van deze brief heb ik gezonden aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De Staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
DGB/2013/2752