

Vergaderjaar 2016–2017

**34 553**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2017)**

**Nr. 4**

### **ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 12 september 2016 en het nader rapport d.d. 16 september 2016, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 29 augustus 2016, no.2016001360, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2017), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2017, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2017, Fiscale vereenvoudigingswet 2017, Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing, en Wet tijdelijk verlaagd tarief openbare laadpalen. In het voorstel zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud van het fiscale stelsel en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn of die geen budgettaire gevolgen hebben.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar maakt een opmerking over de onevenwichtige behandeling in de erf- en schenkbelasting van vererven of schenken van ondernemingsvermogen (bedrijfsopvolgingsregeling) enerzijds en particulier vermogen anderzijds. Het voorliggende voorstel reikt niet verder dan de reparatie van de gevolgen van een arrest van de Hoge Raad op een onderdeel van de bedrijfsopvolgingsregeling. Maar gelet op bedoelde onevenwichtige behandeling adviseert de Afdeling de bestaande regeling ten principale te bezien.*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 augustus 2016, no. 2016001360, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 september, no. W06.16.0237/III, bied ik U hierbij aan. Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

### 1. Inleiding

*De Successiewet 1956 (hierna: Succ.wet 1956) kent de zogenoemde bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: BOR) waarin bij overlijden of schenken weinig of geen erf- of schenkbelasting is verschuldigd indien een onderneming vererft (of wordt geschonken). Oogmerk van de regeling is om het ondernemingsvermogen niet aan te spreken voor het betalen van belasting, zodat de onderneming kan worden voortgezet. Deze regeling geldt niet alleen voor een IB-onderneming maar (onder voorwaarden) ook in een situatie waarin aandelen in een lichaam (vennootschap) dat een onderneming drijft, vererven (of worden geschonken).*

*Voorwaarde voor toepassing van de BOR in deze laatste situatie van aandeelhouderschap is dat sprake is van een zogenoemd aanmerkelijk belang: (kort gezegd) natuurlijk persoon A dient ten minste 5% van de aandelen van vennootschap B te bezitten. Dat kan gaan om een direct aanmerkelijk belang van ten minste 5% (A bezit bijvoorbeeld 10% van de aandelen van B) of om een indirect aanmerkelijk belang (A bezit bijvoorbeeld 10% van de aandelen van B, en B heeft vervolgens zelf weer 100% van de aandelen van C; daarmee heeft A een indirect aanmerkelijk belang in C van 10% van 100%, oftewel 10%).*

*Op 22 april 2016 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de gekozen wettelijke systematiek zodanig is dat ook op een indirect belang dat kleiner is dan 5% de BOR van toepassing is.<sup>2</sup> Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de situatie waarin A weliswaar een direct belang van 6% in B heeft, maar B vervolgens slechts 50% van de aandelen in C bezit: A heeft dan een indirect belang in C dat kleiner is dan 5% (namelijk 6% van 50%, oftewel 3%).*

*Volgens de toelichting heeft het arrest een forse verruiming van de reikwijdte van de BOR tot gevolg ten opzichte van de uitleg die de Belastingdienst tot nu toe aan de wettelijke systematiek heeft gegeven.<sup>3</sup> Het voorstel heeft dan ook het oogmerk om indirecte belangen van kleiner dan 5% als zodanig niet langer meer onder de reikwijdte van de BOR te laten vallen.<sup>4</sup> Gegeven de forse uitbreiding van de reikwijdte van de BOR, het bijbehorende budgettaire belang en vanwege de signalen uit de praktijk dat heel gemakkelijk situaties van indirecte belangen die kleiner zijn dan 5% kunnen worden gecreëerd, wordt voorgesteld de gevolgen van het arrest te repareren met terugwerkende kracht tot en met het*

<sup>2</sup> HR 22 april 2016, nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705.

<sup>3</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1, voorlaatste tekstblok.

<sup>4</sup> Daartoe strekt het in artikel VII, onderdeel D, tweede lid, opgenomen artikel 35c, zesde lid, (nieuw), van de Succ.wet 1956.

*tijdstip waarop deze wijzigingen bij persbericht bekend zijn gemaakt, dus tot en met 1 juli 2016, 0.00 uur.*<sup>5</sup>

## *2. Onevenwichtigheid BOR*

*De Afdeling merkt op dat de BOR wat de schenk- en erfbelasting betreft bepaald onevenwichtig is te noemen. Immers, de BOR impliceert dat, kort gezegd, een bedrijfsopvolging via een erfrechtelijke verkrijging (of schenking) van ondernemingsvermogen tot een bedrag van € 1.060.298 voor 100% is vrijgesteld (en boven dat bedrag voor 83%). Daarentegen geldt voor een verkrijging van eenzelfde bedrag dat niet een bedrijfsopvolging betreft (hierna: particuliere verkrijging)(vrijstellingen daargelaten):*

- (a) tot een verkregen bedrag van € 121.903 een tarief van 10% (indien verkregen door partner of afstammeling in de directe lijn) of 30% (in overige gevallen); en*
- (b) voor het gedeelte van de verkrijging dat gelijk is aan of hoger is dan € 121.903 een tarief van 20% (indien verkregen door partner of afstammeling in de directe lijn) of 40% (in overige gevallen).*

*De BOR is ook in die zin onevenwichtig dat bij een bedrijfsopvolging waar de voortzetting van de onderneming niet in gevaar komt omdat er voldoende liquiditeiten zijn om de verschuldigde belasting te voldoen, de vrijstelling niettemin onverkort geldt. Bij een particuliere verkrijging wordt daarentegen niet gekeken in hoeverre er voldoende liquiditeiten zijn om de verschuldigde belasting te voldoen: indien voldoende liquiditeiten ontbreken dient er vermogen liquide te worden gemaakt.*

*Kortom, zo al geen sprake is van een grote ongelijkheid tussen de behandeling van ondernemingsvermogen enerzijds en particulier vermogen anderzijds, is toch op zijn minst sprake is van een verschil in behandeling dat niet evenwichtig is te noemen. Indien het niet hoeven aanspreken van ondernemingsvermogen al een goede reden is voor het (geheel of nagenoeg geheel) vrijstellen van belastingheffing, kan die reden niet zo dringend zijn dat daarmee het grote verschil met een particuliere verkrijging gerechtvaardigd wordt. Zoals de Raad al eerder heeft opgemerkt, is de verhouding zoek.<sup>6</sup> Het (nagenoeg) geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen past daarnaast niet bij het zogenoemde buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de erf- en schenkbelasting.<sup>7</sup>*

*Ook in de fiscale literatuur wordt regelmatig gewezen op het onevenwichtige karakter van de BOR.<sup>8</sup> De onevenwichtigheid blijkt ook uit het feit dat de BOR regelmatig onderwerp is van gerechtelijke procedures.<sup>9</sup> In die procedures worden de grenzen van de regeling opgezocht, omdat het zo'n groot verschil maakt of men binnen of buiten de regeling valt. Bovendien*

<sup>5</sup> Artikel XIX, zevende lid, van het voorstel (ervan uitgaande dat de verwijzing naar artikel VII niet ziet op het genoemde onderdeel C maar op onderdeel D).

<sup>6</sup> Advies van de Raad van State van 3 april 2009 over het voorstel van wet tot 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), (W06.09.0081/III), Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 3.

<sup>7</sup> Het buitenkansbeginsel houdt in dat heffing van erf- en schenkbelasting gerechtvaardigd zou zijn omdat zonder inspanning vermogen wordt verkregen.

<sup>8</sup> Zie onder meer M.J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving (diss. Tilburg), Den Haag: Sdu 2011.

<sup>9</sup> Bijvoorbeeld HR 22 november 2013, nr. 13/01622, ECLI:NL:2013:1211 en nr. 13/02453, ECLI:NL:2013:1212, HR 15 april 2016, nr. 15/02829, ECLI:NL:HR:2016:633 en HR 22 april 2016, nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705.

*is de BOR een zeer ingewikkelde regeling zoals onder andere blijkt uit voorliggend voorstel.*

*De Afdeling adviseert te bezien of het voorliggende voorstel beperkt moet blijven tot de reparatie van een onderdeel van de BOR naar aanleiding van de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad of dat er aanleiding is de gehele BOR ten principale te bezien. Zij adviseert hier in de toelichting op in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

## *2. Onevenwichtigheid BOR*

Het kabinet heeft met de onderhavige wijziging van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) slechts beoogd de ongewenste gevolgen, waaronder een budgettaire derving, van het in de memorie van toelichting genoemde arrest van de Hoge Raad van 22 april 2016<sup>10</sup> weg te nemen. Daarmee wordt een verruiming van de reikwijdte van de BOR voorkomen die een gevolg zou zijn van het genoemde arrest en die mede tot gevolg zou hebben dat het door de Afdeling genoemde verschil ten opzichte van particuliere verkrijgers zou worden vergroot. Een verkleining van dit verschil zou bij voorkeur moeten plaatsvinden in het kader van een bredere herziening. Het kabinet heeft in het genoemde arrest en de noodzaak om op korte termijn de gevolgen van dit arrest te repareren, geen aanleiding gezien om op dit moment tot een dergelijke principiële herziening over te gaan.

## *3. Wetstechnische vormgeving*

*De toelichting maakt duidelijk dat het voorstel het oogmerk heeft om alleen «indirecte belangen» van minder dan 5% niet langer onder de reikwijdte van de BOR te laten vallen.<sup>11</sup> Het voorstel (het zesde lid) hanteert daartoe de terminologie «een belang» in een ander lichaam.<sup>12</sup>*

*Het is de Afdeling niet duidelijk waarom het voorstel niet, in overeenstemming met de toelichting, de term «indirect» belang gebruikt. Het gebruik louter van het woord «belang» kan discussie oproepen over de reikwijdte van het woord «belang», omdat daar ook een «direct belang» onder kan worden begrepen.<sup>13</sup> Toevoeging van het woord «indirect» voorkomt deze discussie en is ook in overeenstemming met het gegeven dat een direct belang (van minder dan 5%) al op grond van het eerste lid niet onder de BOR valt (zoals in de inleiding hiervoor al duidelijk is geworden) en dus ook niet via het zesde lid voor toepassing van de BOR hoeft te worden uitgesloten.*

*Daarnaast merkt de Afdeling op dat onder «een belang in een ander lichaam» ook een belang van meer dan 5% valt. Weliswaar is het volgens de toelichting de bedoeling dat het zesde lid pas betekenis heeft indien het vijfde lid (de toerekeningsregel) niet van toepassing is,<sup>14</sup> maar het is wenselijk (ook om procedures te voorkomen) indien die systematiek in het wetsartikel zelf tot uitdrukking wordt gebracht.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel in vorenbedoelde zin aan te passen.*

<sup>10</sup> HR 22 april 2016, nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705.

<sup>11</sup> Toelichting op artikel VII, onderdeel D, vierde alinea, tweede volzin.

<sup>12</sup> Het in artikel VII, onderdeel D, tweede lid, opgenomen artikel 35c, zesde lid, (nieuw), van de Succ.wet 1956.

<sup>13</sup> Zie de vervanging van «een belang heeft» door «direct of indirect een belang heeft» in het voorgestelde artikel VII, onderdeel D, eerste lid.

<sup>14</sup> Toelichting op artikel VII, onderdeel D, vijfde alinea, tweede volzin.

### 3. Wetstechnische vormgeving

Bij de in het voorgestelde artikel 35c, zesde lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956) genoemde zinsnede «belang in een ander lichaam» gaat het om de aandelen die het in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, van de SW 1956 bedoelde lichaam (dat wil zeggen het lichaam waarin de schenker of erflater een aanmerkelijk belang hield; hierna: de holding) houdt in een ander lichaam. Dat kunnen, vanuit het perspectief van de holding, directe belangen zijn. Dat het ook om de in artikel 35c, vijfde lid, van de SW 1956 bedoelde situaties kan gaan, is juist de bedoeling. De in dat vijfde lid genoemde belangen als zodanig moeten namelijk niet onder de BOR vallen. Slechts de aan de holding toegerekende bezittingen en schulden die op holdingniveau voor de BOR kwalificerend ondernemingsvermogen vormen moeten voor de BOR in aanmerking komen. Indien als gevolg van deze toerekening tot het vermogen van de holding een aandelenbelang behoort dat geen indirect aanmerkelijk belang vormde voor de schenker of erflater, behoort ook dat belang niet tot het ondernemingsvermogen van de holding. Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is in de toelichting aanvullend opgenomen dat met genoemd zesde lid wordt voorkomen dat deelnemingen enkel door de kwalificatie als ondernemingsvermogen als geheel kunnen kwalificeren voor de BOR en dat met dit lid een codificatie plaatsvindt van het ook aan de huidige toerekeningsregel ten grondslag liggende uitgangspunt dat de aandelen gehouden door het lichaam waarin de schenker of erflater een aanmerkelijk belang hield niet als zodanig onder de BOR vallen. Ook is aanvullend in de toelichting opgenomen dat met genoemd zesde lid voorkomen wordt dat preferente aandelen die niet zijn ontstaan en verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging wellicht op grond van de regels van de vermogensetikettering toch zouden kunnen kwalificeren als ondernemingsvermogen.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

*De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De vice-president van de Raad van State,  
J.P.H. Donner*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes