

buiten verzoek

Ad 1. Fiscale positie DGA

buiten verzoek

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

Ad 1. Knelpunten op gebied van bedrijfsopvolging

- Op het gebied van de Successiewet is onlangs door een beleidsbesluit duidelijkheid geschapen op het gebied van de beleidseis voor de faciliteit voor bedrijfsopvolging binnen holdingstructuren (besluit van 10 oktober 2007, nr. CPP 2007/383M)
- Als de onderneming in de dochter zit, is de regeling bij overdracht van de aandelen in de holding van toepassing als de holding het beleid bepaalt of mede bepaalt in de dochter. In het besluit is aangegeven wanneer daarvan *in ieder geval* sprake is
- In het besluit is ook aangegeven dat de faciliteit in een holdingsituatie ook geldt als de erflater of schenker een middellijk belang van 5% had in de dochter. Met deze praktische regeling is een belangrijk knelpunt weggenomen.
- De faciliteiten in de Successiewet gelden zowel bij vererving als bij schenking
- Nu deze knelpunten zijn opgelost worden enkele volgende knelpunten aangedragen die hierna worden besproken
- Het onderwerp verschil in faciliteiten bij bedrijfsopvolging in diverse belastingwetten is in de laatste jaren diverse malen aan de orde geweest in het parlement
- Er heeft op een aantal punten al stroomlijning plaatsgevonden
- Argumentatie voor verschillen is steeds dat de faciliteiten vanuit de aard en structuur van de heffingswetten worden gewogen

buiten verzoek

- VNO vraagt op de agenda om een geruisloze doorschuifregeling voor successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging nu de materiële druk van het successierecht op het ondernemingsvermogen onevenredig hoog zou zijn.

- De druk is uiteraard afhankelijk van de tariefgroep en grootte van de verkrijging, maar kan, nu 75% aan de top eraf gaat, toch niet erg hoog worden genoemd.
- 75% van het verschuldigde successie/schenkingsrecht hoeft - uiteindelijk - niet betaald te worden
- voor de 25% die wel betaald moet worden, kan uitstel van betaling worden gevraagd (10 jaar, met rente)
- Allereen staat de facilititeit al als buitengewoon ruimhartig bekend

11.1

buiten verzoek

II. Doorschuifregeling verschuldigd successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging

- VNO-NCW stelt een verdere versoepeling van de facilititeit in de successiewet voor. Deze versoepeling zou met name aan de orde moeten zijn bij de waardering van het onder de vrijstelling vallende ondernemingsvermogen. Voorgesteld wordt het waarderingsvoorschrift in de SW voor ondernemingsvermogen zo aan te passen dat bij de bepaling van die waarde de goodwill niet meer hoeft te worden meegenomen.
- De huidige bedrijfsopvolgingsregeling in de successiewet komt globaal gesproken op het volgende neer:
 - Onder voorwaarden blijft 75 percent van de going-concernwaarde van het vermogen van een onderneming buiten de heffing van het successie- en schenkingsrecht; hierbij wordt zowel met positieve als negatieve goodwill rekening gehouden.

- o Voor de resterende 25% kent de invorderingswet bovendien nog een rentedragend uitstel van betaling voor een periode van tien jaar.
 - o De onderneming moet door de bedrijfsopvolger (erfgenaam of begiftigde) ten minste 5 jaar worden voortgezet en deze faciliteit geldt ook bij de verkrijging van aandelen in een vennootschap met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal. De aandelen moeten in dat geval eveneens ten minste 5 jaar worden aangehouden.
 - o Bij verkrijging van ab-aandelen geldt nog een omstreden 11.1 regeling voor beleggingsvermogen, waardoor niet-ondernemingsvermogen in de faciliteit wordt getrokken. Beleggingsvermogen in een BV waarin een materiële onderneming wordt gedreven, wordt tot een maximum van 15% van de waarde van de verkregen aandelen in de faciliteit betrokken.
- De weergave van VNO-NCW van de huidige faciliteit in de SW is onvolledig (niet genoemd is de 15%-regel voor beleggingsvermogen en ook het uitstel van betaling wordt niet genoemd). In zoverre heeft hun betoog reeds nuancering. Ook stelt VNO-NCW ten onrechte dat in Duitsland alleen de balanswaarde van de onderneming in aanmerking wordt genomen (zonder goodwill en stille reserves) en dat vanwege internationale aansluiting om die reden voor de hand zou liggen dat ook in Nederland geen goodwill wordt meegenomen. Volgens onze gegevens wordt in de nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling in de Duitse SW het ondernemingsvermogen gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer 11.1
- VNO-NCW stelt verder dat de bedrijfsopvolger met grote onzekerheden wordt geconfronteerd wanneer het gaat om de opvolging van een onderneming met de overdracht van een kennisintensieve onderneming vanwege het hoge bedrag aan goodwill. Onzekerheden met betrekking tot de vraag of de zakelijke goodwill na de bedrijfsoverdracht ook inderdaad gerealiseerd kan worden is echter een kwestie van waardering. Dergelijke onzekerheden worden bij de waardebepaling meegenomen.
- Het voorstel van VNO-NCW voor een verdergaande facilitering van bedrijfsopvolging in de Successiewet is ook opmerkelijk nu in de recente fiscale literatuur ook wordt gesteld dat de huidige vrijstelling al erg ruim is.¹
- Ten slotte kan worden opgemerkt dat de huidige facilitering van 75% een gevolg is van een amendement van de VVD-fractie (Dezentjé-Hamming bij het Belastingplan 2005). Van regeringszijde werd aanvankelijk een vrijstelling van 50% voorgesteld. Voor het meerdere zou niet zozeer sprake zijn van een fiscaal probleem, maar van een financieringsprobleem. Uw ambtsvoorganger Wijn merkte destijds op dat een ruimere facilitering dan de voorgestelde 50% ook spanningen zou opleveren met het gelijkheidsbeginsel vanwege het verschil in behandeling van ondernemingsvermogen ten opzichte van ander vermogen.² 11.1

¹ Prof. drs. J.P.M. Stubbé, *Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet*, NTFR-Beschouwingen januari 2008.

² Tweede Kamer 2004/05, 29.767, nr. 14 (NV), blz. 37.

- VNO-NCW stelt overigens dat de materiële druk van de SW-claim op de bedrijfsopvolger in de praktijk een jarenlange onthouding van winstuitkeringen tot gevolg kan hebben en dat dit voorkomen kan worden door het introduceren van een mogelijkheid om de verschuldigde successie- en schenkingsrechten geruisloos door te schuiven.
- Niet direct is duidelijk wat VNO-NCW met e.e.a. bedoelt. De verschuldigde successierechten betreffen een persoonlijke belastingclaim voor de bedrijfsopvolger. Het doen van winstuitkeringen waaruit de belasting betaald kan worden ligt in zoverre juist voor de hand. Voorts is niet direct duidelijk hoe VNO-NCW een doorschuifregeling van de SW-claim de bedrijfsopvolger voor zich ziet. Naar wie zou deze claim moeten worden doorgeschoven en op welk moment komt dan een einde aan het belastinguitstel (het gaat hier om een verkeersbelasting).

buiten verzoek

de volgende 11 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.

Directie Directe Belastingen

Notitie

Auteur

10.2.e

Notitienummer

DB 2008-40

Datum

11 februari 2008

Rubriek

Successie- en schenkingsrecht

Onderwerp

Nadere informatie over bedrijfsopvolging n.a.v. overleg VNO 16 januari 2008

Retour van Minister

d.d.

25/2

10.2.e

Reeds cc aan:

Bijlage(n)

Aan

Staatssecretaris

Medeparaaf

plw Directeur Algemene Fiscale Politiek

10.2.e

Van

plw Directeur Directe Belastingen

10.2.e

CC

minister,

10.2.e

Aanleiding

Naar aanleiding van uw gesprek met VNO-NCW op 16 januari jl. hebt u een aantal aanvullende vragen gesteld over het onderwerp bedrijfsopvolging. In deze notitie worden uw vragen beantwoord.

buiten verzoek

buiten verzoek

Vraag 2

U hebt gevraagd om een nadere uitleg over de bedrijfsopvolgingsregeling in de Duitse SW; in het bijzonder over de waardering van het ondernemingsvermogen.¹

- De huidige successiewet in Duitsland kent een bijzondere – lagere – waarderingsmethode voor bedrijfsvermogen. Deze waarderingsmethode, die ten doel heeft de overdracht van ondernemingen voor de successiewet te faciliteren, is in november 2006 door het Bundesverfassungsgerichtshof (BVG) ongrondwettig verklaard. Het BVG heeft de Duitse wetgever vervolgens in de gelegenheid gesteld de successiewet vóór 31 december 2008 alsnog met de Grondwet in overeenstemming te brengen.
- Op 20 november 2007 is de Bondsraad het eens geworden over een nieuw wetsvoorstel. Daarin wordt tegemoetgekomen gekomen aan de bezwaren van het BVG. Dit wetsvoorstel zal in de eerste helft van 2008 worden behandeld.

¹ Aanvankelijk was bij de waardering van ondernemingsvermogen van een IB-onderneming voor de successiewet in Nederland uitgangspunt dat geen goodwill werd meegenomen. Bij de waardering van een AB-pakket werd wel goodwill meegenomen. Dit verschil in behandeling en ook het feit dat goodwill buiten de belastbare grondslag viel, ontmoette veel kritiek in o.m. de wetenschappelijke literatuur. Het onderscheid in behandeling tussen de IB-onderneming en de BV werd aangevochten voor de rechter. De HR oordeelde dit verschil uiteindelijk onrechtmatig, maar meende voorts dat het de rechtsvormende taak te buiten ging om hier rechtsherstel te bieden. De wetgever werd eerst ruimte gelaten het verschil in behandeling te herstellen. Met het Belastingplan 2002 is bepaald dat (organisatorische) goodwill steeds tot de belastbare grondslag voor de SW'56 behoort.

- De nieuwe regels in het wetsvoorstel komen er kort gezegd op neer dat bedrijfsvermogen voortaan wordt gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, geldt voor bedrijfsvermogen een vrijstelling van 85% van de waarde van het ondernemingsvermogen. De resterende 15% wordt dus belast (daarbij wordt nog rekening gehouden met een aflopende vrijstelling van nog eens € 150 000).
- Voor aandelen in kapitaalvennootschap waarin een materiële onderneming wordt gedreven geldt een soortgelijke faciliteit, mits de schenker/erflater een onmiddellijk belang van ten minste 25% (qua zeggenschap) in deze vennootschap heeft gehad.

Enige andere voorwaarden die worden gesteld zijn:

- Ondernemingen waarvan meer dan 50% bestaat uit beleggingsvermogen (niet-geïnvesteerde, overtoollige liquiditeiten) komen niet voor de faciliteit in aanmerking. Indien de omvang van dit beleggingsvermogen minder dan 50% van het totale vermogen beloopt dan wordt het meegefaciliteerd, mits dit vermogen in de twee aan de overdracht voorafgaande jaren aan de onderneming kon worden toegerekend.
- De onderneming moet 15 jaar worden voortgezet (vervreemdingsverbod).
- De loonsom mag in de eerste 10 jaar niet zakken onder 70% van de gemiddelde loonsom gedurende de laatste 5 jaar.
- De nieuwe regels in het successierecht voor de bedrijfsopvolging zullen vanaf 1 januari 2009 gelden. Zij hebben terugwerkende kracht tot en met 1-1-2007. Bij de verkrijging van bedrijfsvermogen in 2007 en 2008 kan men ook kiezen voor belastingheffing volgens de huidige regels.

NB:

- o Naast de herziening van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zijn de vrijstellingsbedragen in Duitsland verhoogd. De gedachte die hieraan ten grondslag ligt is dat in de meeste gevallen de naaste verwanten geen belasting hoeven te betalen. Onder andere de volgende vrijstellingsbedragen worden voorgesteld: een echtgenoten- en partnervrijstelling van € 500 000 en een verzorgingsvrijstelling € 256 000, een kindervrijstelling van € 400 000, een kleinkindervrijstelling van € 200 000 en een algemene vrijstelling voor niet-verwanten van € 20 000.
- o Er is ook sprake van een wijziging in het tarief. Het aantal tariefgroepen is verminderd. Verder geldt voor echtgenoten en kinderen een tarief dat loopt van 7-30% bij een belaste verkrijging van meer dan € 26 miljoen. Voor de tariefgroepen II (o.m. neven en nichten) en III (o.a. vrienden) geldt een maximumtarief van 50%. Dit tarief geldt bij een verkrijging van € 6 000 000 of meer. Verkrijgingen onder de € 6 000.000 worden belast naar een tarief van 30%.

Vraag 3

Hebben belastingplichtigen zich sinds 2005 op gelijkheidsbeginsel beroepen vanwege het verschil in behandeling van het ondernemingsvermogen en ander vermogen, i.h.k.v. de 75% regeling?

- Hoewel in een recent verschenen proefschrift wordt betoogd dat rechterlijk ingrijpen vanwege het gelijkheidsbeginsel in de rede ligt waar het kwijtscheldingspercentage 50% te boven gaat², heeft vooralsnog niemand zich op het gelijkheidsbeginsel beroepen.

² Mr. A. de Haan, Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel, 2007. Het belangrijkste argument is volgens de auteur hierin gelegen dat in reactie op het amendement van Dezentje-Hamming strekkende tot ophoging van het kwijtscheldingspercentage van 50 naar 75% is opgemerkt dat bij een verdergaande vrijstelling dan 50% terecht de vraag gesteld kan worden of sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel (TK 2004-2005, 29.767, nr. 14 (NnavV), blz. 38).

Directie Directe Belastingen

Retour van Minister/Stat

d.d. 17/3

10.2.e

Notitie

Auteur Projectgroep 150 jaar Successiewet

Notitienummer DB 2008-00135

Datum 11 maart 2008

Rubriek Successie- en schenkingsrecht

Onderwerp **Project herziening Successiewet**

Reeds cc aan:

Ter bespreking, 17
maart, 10.2.e

10.2.e

Bijlage(n) - projectplan
- bijlagen uitwerkingen

DB 364

Aan de Staatssecretaris

Via de secretaris-generaal
de directeur-generaal voor Fiscale Zaken

Medeparaaf de directeur Internationale Fiscale Zaken
Van de directeur Directe Belastingen
de plv. directeur Algemene Fiscale Politiek

10.2.e

10.2.e

10.2.e

10.2.e

CC De minister, 2x PA, 10.2.e

10.2.e

10.2.e

Op 17 maart om 14.00 bespreken wij de voortgang van het project 150 jaar Successiewet met u. In verband met deze bespreking ontvangt u de volgende stukken:

buiten verzoek

Dubbel met p. 1

- Vereenvoudiging van de bedrijfsopvolgingsregeling.

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

10.2.e

10.2.e

10.2.e

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

Bijlage onderzoeksvragen

De Belastingdienst heeft in het interne rapport "herziening en modernisering van de Successiewet" verschillende constructies geschetst waarvan de bestrijding wenselijk

is. buiten verzoek

buiten verzoek

1. Meer fundamentele benadering

Het rapport van de Belastingdienst neemt het huidige systeem van de successiewet tot uitgangspunt.

Ook andere systemen zijn mogelijk.

buiten verzoek

buiten verzoek

In dat kader kan ook een oplossing worden gezocht voor de zeer gecompliceerde regeling voor bedrijfsopvolging.

buiten verzoek

buiten verzoek

7. Bedrijfsopvolging

De huidige regeling is uitermate complex en verdient een vereenvoudigingslag. Ook verdient onderzoek hoe de Nederlandse regeling 'scoort' in internationaal perspectief en de mogelijkheid en wenselijkheid tot stroomlijning met de faciliteiten in de IB.

buiten verzoek

Memo

Aan plv. directeur DB, plv. directeur AFP
Van 10.2.e
Datum 11 maart 2008
Onderwerp **150 jaar Successiewet, herziening.**

Project 150 jaar Successiewet

Opdrachtgevers

Eerste opdrachtgever: plv. directeur DB.

Tweede opdrachtgever: plv. directeur AFP.

De projectgroep rapporteert aan de opdrachtgevers.

Aanleiding

De huidige successiewetgeving stamt uit 1956 maar is voor een groot deel gebaseerd op wetgeving uit de 19^e eeuw. De 150 jarige wetgeving is dringend aan herziening toe. Door de vele reparaties is in de loop der jaren namelijk een ontoegankelijke lappendeken ontstaan. Naar aanleiding van de adviezen tot verbetering van de werkgroep Moltmaker in 2000 zijn door opeenvolgende kabinetten wel verschillende kleinere stappen gezet, maar dat heeft de noodzaak voor een integrale herziening niet weggenomen.

buiten verzoek

buiten verzoek

Ook vanuit de Eerste en Tweede Kamer wordt kritisch naar de huidige Successiewet (hierna SW) gekeken. Met name de bedrijfsopvolgingsregeling, buiten verzoek

buiten verzoek

spelen daarbij een rol.

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

de volgende 6 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.

Bijlage Uithollen van de nalatenschap op overige manieren

- In de rapportage “herziening en modernisering van de Successiewet” heeft de Belastingdienst, naast het defiscaliseren van de overbedelingsvorderingen, een aantal overige manieren gesignaleerd om de nalatenschap uit te hollen. Deze zijn in acht van de tien gevallen goed aan te pakken door een relatief simpele reparatie van de wet.

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

- De aanschaf van vrijgesteld vermogen (bedrijf, NSW-landgoed, ab-pakket in participatiefonds) in het zicht van overlijden kan bestreden worden door een aanvullende voorwaarde bij de vrijstelling op te nemen, namelijk dat het vrijgestelde vermogen langer dan een bepaalde periode (bijvoorbeeld twaalf of 24 maanden) vóór het overlijden in eigendom moet zijn geweest.

11.1

buiten verzoek

de volgende 4 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.



Directie Directe Belastingen

10.2.e

DB/364
HVV/327

Ter informatie,
conform verzoek

Notitie

Auteur

10.2.e

Notitienummer

DB 2008-00155

Datum

19 maart 2008

Rubriek

Successie- en schenkingsrecht

Onderwerp

herziening van de Successiewet

Bijlage(n)

DGB 2008-01412

Aan

de Minister

Via

de secretaris-generaal

Medeparaaf

de directeur-generaal Belastingdienst

de directeur-generaal voor Fiscale Zaken

Van

de plv. directeur Algemene Fiscale Politiek

de directeur Directe Belastingen

CC

Staatssecretaris,

Aanleiding

Conform uw verzoek, zenden wij u hierbij een overzicht van de plannen met betrekking tot de Successiewet evenals een budgettaire toelichting. De informatie is ontleend aan notitie DB 2008-135 tbv de bespreking met de staatssecretaris over de voortgang van de herziening.

Toelichting herziening van de Successiewet

De huidige successiewetgeving stamt uit 1956 maar is voor een groot deel uit de 19^e eeuw. De 150 jarige wetgeving is dringend aan herziening. In de loop der jaren namelijk een ontoegankelijke lappendeken ontstaan. De verbetering van de werkgroep Moltmaker in 2000 zijn door opeenvolgende kleinere stappen gezet, maar dat heeft de noodzaak voor een integrale vormgeving en systematiek van de wet zijn ook achterhaald. De estateplanningspraktijk heeft geleid tot complexe adviesproducten die niet meer worden ontgaan. In het rapport "herziening en modernisering van

¹ Intern rapport van 4 september 2007.

Belastingdienst de belangrijkste belastingconstructies en estateplanningsinstrumenten (hierna gezamenlijk uitholling van de grondslag) in kaart gebracht.

11.1

Doel

Hoofddoel:

- Het ontwerpen van een nieuwe successiewet die meer aansluit bij de economische werkelijkheid.

Subdoelen:

buiten verzoek

- Vereenvoudiging van de bedrijfsopvolgingsregeling.

11.1

buiten verzoek

de volgende 6 pagina's zijn
verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.

² Bijvoorbeeld: wat is in de ons omringende landen gebruikelijk, een boedel- of verkrijgersbelasting en is het internationaal gezien mogelijk grondslagverbreding te realiseren door verkrijgingen uit het buitenland in de heffing te betrekken?

10.2.e

MEMORANDUM

Van de Minister van Financiën

Datum:

Aan :

10.2.e

Betreft :

11.1

de volgende 5 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.



ministerie van Financiën

Directie Directe Belastingen

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Datum
14 APR 2008

Uw brief (Kenmerk)
208-130

Ons kenmerk
DB 2008-00170 U

Inlichtingen
10.2.e
T 10.2.e
F 10.2.e
E 10.2.e@minfin.nl

Onderwerp

Regeling van werkzaamheden van TK-vergadering 65 van woensdag 19 maart 2008 en Regeling van werkzaamheden d.d. 8 april (73^{ste} vergadering)

Geachte voorzitter,

In uw brief van 19 maart 2008 en vervolgbrief van 8 april 2008, hebt u mij gevraagd om aan te geven of ik aan het verlangen van de heer Remkes kan voldoen om voor 1 april een brief toe te sturen met de voornemens voor wijziging van de Successiewet en de dekking van deze voornemens.

Hierbij deel ik u mede dat ik bij de behandeling van het Belastingplan 2008¹ heb toegezegd u in de loop van 2008 nader te informeren over de bij brief van 5 juli 2007 bij uw Kamer aangekondigde herziening van de Successiewet² omdat ik het belangrijk vind in een vroeg stadium de hoofdlijnen met u te bespreken.

De aangekondigde herziening vergt echter wel een grondige afweging. Aan het verzoek van de heer Remkes om op zeer korte termijn een nota toe te zenden kan ik op dit moment dan ook niet voldoen omdat ik de Kamer in de nota concrete voorstellen wil voorleggen. Wel kan ik nu al aangegeven dat ik in mijn afweging de volgende punten zal meenemen.

- Defiscaliseren van overbedelingsschulden

De nieuwe wet zou meer kunnen aansluiten bij de economische realiteit. In de huidige wet is het zo dat indien bijvoorbeeld één van de ouders overlijdt, de kinderen belasting betalen over hun deel van de erfenis, terwijl het gebruik van de tot de nalatenschap behorende goederen toekomt aan de langstlevende ouder.

Meer aansluiten bij de economische realiteit zou betekenen dat in de genoemde situatie alleen de langstlevende belastingplichtige is, die verkrijgt immers het gebruik van de goederen. De kinderen zouden pas belastingplichtig worden na het overlijden van de langstlevende.

Meer aansluiten bij de economische realiteit zou bijvoorbeeld ook kunnen betekenen dat indien een schenking wordt herroepen, over de tussentijdse

¹ Brief van 21 december 2007, AFP2007-01018.

² TK 2006-2007, 27 789, nr 13.

periode belasting wordt geheven bij de begiftigde.

- Constructiebestrijding

Het is soms mogelijk door constructies successierechten te ontlopen. Hierbij kan gedacht worden aan buitenlandse rechtsfiguren, zoals trusts. Of men probeert de nalatenschap uit te hollen door hoge rentes te stellen op vorderingen van de kinderen op de langstlevende waardoor een schuld gecreëerd wordt die net zo hoog is als het van de langstlevende te erven bedrag. Andere typische voorbeelden zijn het schuiven met het leveringsmoment van de eigen woning en levensverzekeringen in de familiesfeer. Het is de bedoeling in de nieuwe wet, deze en andere constructies uit te sluiten en hierdoor de grondslag te verbreden. Op dit moment wordt nagedacht hoe dit kan worden vormgegeven.

- Hoogte van de tarieven

Door een meer evenwichtige verdeling, kan iedereen wat minder betalen. Door de constructies te bestrijden zal de belastingopbrengst toenemen. Het bedrag dat daar mee wordt opgehaald zal worden geïnvesteerd in tariefsverlaging en verhoging van vrijstellingen. Nu kan dit op verschillende manieren. Het doel is dat de tarieven in ieder geval worden teruggebracht onder de 50%. Maar het is ook de bedoeling de tariefstructuur aan te pakken en de vrijstellingen te stroomlijnen. Op dit moment zijn er als gevolg van de vier tariefgroepen met elk zeven schijven, 28 verschillende tarieven. Een vereenvoudigingslag is daar dringend nodig. Twee groepen en twee schijven zou bijvoorbeeld al een aanzienlijke verbetering zijn. Maar één schijf per tariefgroep in combinatie met een voetvrijstelling, is eenvoudiger en is bestendiger tegen constructies.

- Bedrijfsopvolging

De faciliteit bij bedrijfsopvolging kan eenvoudiger worden vormgegeven. Dit wordt opgepakt. Uitgangspunt blijft echter dat de reële bedrijfsoverdrachten voor de faciliteit in aanmerking komen. Daarvoor is het nodig om duidelijk voor ogen te hebben wat reëel is. Een meer economische benadering van de toepassing van de voortzettingseis en van wat al dan niet onder de regeling kan vallen, lijkt op zijn plaats. Misschien is het nodig om de bedrijfsopvolgingsregeling hier en daar uit te breiden of te beperken. Verder wordt er gekeken naar de mogelijkheden om de conserverende aanslag te laten vervallen. Hierdoor wordt de aangifte voor ondernemers die gebruik maken van de regeling eenvoudiger.

Deze contouren zal ik ook aangeven tijdens mijn gastcollege aan de Universiteit van Tilburg op 14 april. Dit college is de opmaat tot een dialoog met de wetenschap. Ik verwacht voor het zomerreces een nota aan het parlement toe te zenden met de uitwerking van voornoemde onderwerpen. Na vruchtbaar overleg met uw Kamer, zou ik de voorstellen vervolgens in 2009 in kunnen dienen als wetsvoorstel Schenk- en erfbelasting ter vervanging van de huidige Successiewet.

Hoogachtend,
de staatssecretaris van Financiën,

10.2.e

10.2.e

mr. drs. J.C. de Jager

10.2.e

Directoraat-Generaal
voor Fiscale Zaken

Ministerie van
Financiën

Minute
Formulier

(in te vullen door de Algemene Secretarie)
naar werkvb. daglijstnr.

getypt

gecoll.

UITERSTE VERZENDDATUM
(alleen bij spoedbehandeling)

14 april 2008, 10:00 uur

naar postk.

verzonden

14 APR 2008

classificatienr.

in circulatie

onderdeel, subonderdeel

DIRECTE BELASTINGEN

redacteur, datum en par

10.2.e

rubricering

vertalen in het

AAN

geldelijk bezwaar (in te vullen door Centr. dir. FEZ.)

jaar

artikel

post

bedrag

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-
Generaal

Postbus 20018

2500 EA 'S-GRAVENHAGE

voorgaande stukken / geraadpleegde stukken

DB/253
TNV/2539

kenmerk afzender

datum referte

correspondentienr.

doorkiesnr.

datum

DB2008-170U

342 7895

onderwerp

Regeling van werkzaamheden

wijzigingen, aantekeningen
interne aanwijzingen

tekst met daaronder afschriften voor

Verzending door V&C

c.c.

secre DB

kamer C6-21

TREFWOORD

Successierecht

M.F. 15

te tekenen door

Stas

bijlagen

Brief + antwoord

functionaris

datum en
paraaf

onderdeelspar.

DB/AFP

10.2.e

onderdeel c.q.
functionaris
datum en
paraaf

medeparaaf

DGFZ

V&C

10.2.e

11
4

eindparaaf

10.2.e
Stas

10.2.e



- 2013

11.1

Kenmerk: 208 - 178

Hierbij zend ik u het stenografisch verslag van het ordedebat van heden toe. Met deze brief breng ik het verzoek van het lid Remkes over en vraag u mij te willen berichten of u aan dit verlangen kunt voldoen.

10.2.e

~~Geldi A. Verbeet~~
~~Voorzitter van de Tweede Kamer~~
~~der Staten-Generaal~~

Ministerie van Financiën
LB/08/215
Qty. 10-4
Uitert. afdoening 9-5

213/08/170

Regeling van werkzaamheden d.d. 8 april 2008 (73ste vergadering)
Concept

De **voorzitter**: Het woord is aan de heer Remkes.

**

De heer **Remkes** (VVD): Mevrouw de voorzitter. Een paar weken geleden heb ik aan het kabinet gevraagd om een brief over mededelingen die waren gedaan over de successierechten. Een aantal fracties steunde dat verzoek. Gevraagd werd die brief uiterlijk op 1 april toe te zenden. Wij hebben op dit ogenblik nog helemaal niks. Hier geldt dat een week over tijd geen goed bericht is. Vandaar dit rappel.

De **voorzitter**: Ik stel voor, ook het stenogram van dit gedeelte van de vergadering door te geleiden naar het kabinet.

**

Daartoe wordt besloten.



ministerie van Financiën

Directie Directe Belastingen

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Datum

Uw brief (Kenmerk)

Ons kenmerk

Inlichtingen

208-130

DB 2008-00170 U

10.2.e

Onderwerp

E 10.2.e @minfin.nl

Regeling van werkzaamheden van TK-vergadering 65 van woensdag 19 maart 2008 en Regeling van werkzaamheden d.d. 8 april (73^{ste} vergadering)

Geachte voorzitter,

In uw brief van 19 maart 2008 en vervolgbrief van 8 april 2008, hebt u mij gevraagd om aan te geven of ik aan het verlangen van de heer Remkes kan voldoen om voor 1 april een brief toe te sturen met de voornemens voor wijziging van de Successiewet en de dekking van deze voornemens.

Hierbij deel ik u mede dat ik bij de behandeling van het Belastingplan 2008¹ heb toegezegd u in de loop van 2008 nader te informeren over de bij brief van 5 juli 2007 bij uw Kamer aangekondigde herziening van de Successiewet² omdat ik het belangrijk vind in een vroeg stadium de hoofdlijnen met u te bespreken.

De aangekondigde herziening vergt echter wel een grondige afweging. Aan het verzoek van de heer Remkes om op zeer korte termijn een nota toe te zenden kan ik op dit moment dan ook niet voldoen omdat ik de Kamer in de nota concrete voorstellen wil voorleggen. Wel kan ik nu al aangegeven dat ik in mijn afweging de volgende punten zal meenemen.

- Defiscaliseren van overbedelingsschulden

De nieuwe wet zou meer kunnen aansluiten bij de economische realiteit. In de huidige wet is het zo dat indien bijvoorbeeld één van de ouders overlijdt, de kinderen belasting betalen over hun deel van de erfenis, terwijl het gebruik van de tot de nalatenschap behorende goederen toekomt aan de langstlevende ouder.

Meer aansluiten bij de economische realiteit zou betekenen dat in de genoemde situatie alleen de langstlevende belastingplichtige is, die verkrijgt immers het gebruik van de goederen. De kinderen zouden pas belastingplichtig worden na het overlijden van de langstlevende.

Meer aansluiten bij de economische realiteit zou bijvoorbeeld ook kunnen betekenen dat indien een schenking wordt herroepen, over de tussentijdse

¹ Brief van 21 december 2007, AFP2007-01018.

² TK 2006-2007, 27 789, nr 13.

periode belasting wordt geheven bij de begiftigde.

- Constructiebestrijding

De staat loopt jaarlijks grote inkomsten mis omdat allerlei constructies mogelijk zijn waardoor men successierechten kan ontlopen. Hierbij kan gedacht worden aan buitenlandse rechtsfiguren, zoals trusts. Of men probeert de nalatenschap uit te hollen door hoge rentes te stellen op vorderingen van de kinderen op de langstlevende waardoor een schuld gecreëerd wordt die net zo hoog is als het van de langstlevende te erven bedrag. Andere typische voorbeelden zijn het schuiven met het leveringsmoment van de eigen woning en levensverzekeringen in de familiesfeer. Het is de bedoeling in de nieuwe wet, deze en andere constructies uit te sluiten. Op dit moment wordt nagedacht hoe dit kan worden vormgegeven.

- Hoogte van de tarieven

Door een meer evenwichtige verdeling, kan iedereen wat minder betalen. Door de constructies te bestrijden zal de belastingopbrengst toenemen. Het bedrag dat daar mee wordt opgehaald zal worden geïnvesteerd in tariefsverlaging en verhoging van vrijstellingen. Nu kan dit op verschillende manieren. Het doel is dat de tarieven in ieder geval worden teruggebracht onder de 50%. Maar het is ook de bedoeling de tariefstructuur aan te pakken en de vrijstellingen te stroomlijnen. Op dit moment zijn er als gevolg van de vier tariefgroepen met elk zeven schijven, 28 verschillende tarieven. Een vereenvoudigingslag is daar dringend nodig. Twee groepen en twee schijven zou bijvoorbeeld al een aanzienlijke verbetering zijn. Maar één schijf per tariefgroep in combinatie met een voetvrijstelling, is eenvoudiger en is bestendiger tegen constructies. Verder wordt er aan gedacht de vrijstelling voor echtgenoten/partners te verruimen.

- Bedrijfsopvolging

De faciliteit bij bedrijfsopvolging kan eenvoudiger worden vormgegeven. Dit wordt opgepakt. Uitgangspunt blijft echter dat de reële bedrijfsoverdrachten voor de faciliteit in aanmerking komen. Daarvoor is het nodig om duidelijk voor ogen te hebben wat reëel is. Een meer economische benadering van de toepassing van de voortzettingseis en van wat al dan niet onder de regeling kan vallen, lijkt op zijn plaats. Misschien is het nodig om de bedrijfsopvolgingsregeling hier en daar uit te breiden of te beperken. Verder wordt er gekeken naar de mogelijkheden om de conserverende aanslag te laten vervallen. Hierdoor wordt de aangifte voor ondernemers die gebruik maken van de regeling eenvoudiger.

Deze contouren zal ik ook aangeven tijdens mijn gastcollege aan de Universiteit van Tilburg op 14 april. Dit college is de opmaat tot een dialoog met de wetenschap. Ik verwacht voor het zomerreces een nota aan het parlement toe te zenden met de uitwerking van voornoemde onderwerpen. Na vruchtbaar overleg met uw Kamer, zou ik de voorstellen vervolgens in 2009 in kunnen dienen als wetsvoorstel Schenk- en erfbelasting ter vervanging van de huidige Successiewet.

Hoogachtend,
de staatssecretaris van Financiën,

10.2.e

10.2.e

mr. drs. J.C. de Jager

10.2.e

Directie Directe Belastingen

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Datum	Uw brief (Kenmerk)	Ons kenmerk	Inlichtingen
	208-130	DB 2008-00170 U	10.2.e
Onderwerp	E 10.2.e @minfin.nl		
Regeling van werkzaamheden van TK-vergadering 65 van woensdag 19 maart 2008 en Regeling van werkzaamheden d.d. 8 april (73 ^{ste} vergadering)			

Geachte voorzitter,

In uw brief van 19 maart 2008 en vervolgbrief van 8 april 2008, hebt u mij gevraagd om aan te geven of ik aan het verlangen van de heer Remkes kan voldoen om voor 1 april een brief toe te sturen met de voornemens voor wijziging van de Successiewet en de dekking van deze voornemens.

Hierbij deel ik u mede dat ik bij de behandeling van het Belastingplan 2008¹ heb toegezegd u in de loop van 2008 nader te informeren over de bij brief van 5 juli 2007 bij uw Kamer aangekondigde herziening van de Successiewet² omdat ik het belangrijk vind in een vroeg stadium de hoofdlijnen met u te bespreken.

De aangekondigde herziening vergt echter wel een grondige afweging. Aan het verzoek van de heer Remkes om ~~deze nota~~ op zeer korte termijn toe te zenden kan ik op dit moment dan ook niet voldoen. Wel kan ik al aangegeven dat ik in mijn afweging de volgende punten zal meenemen.

- Defiscaliseren van overbedelingsschulden

De nieuwe wet zou meer kunnen aansluiten bij de economische realiteit. In de huidige wet is het zo dat indien bijvoorbeeld één van de ouders overlijdt, de kinderen belasting betalen over hun deel van de erfenis, terwijl het gebruik van de tot de nalatenschap behorende goederen toekomt aan de langstlevende ouder.

Meer aansluiten bij de economische realiteit zou betekenen dat in de genoemde situatie alleen de langstlevende belastingplichtige is, die verkrijgt immers het gebruik van de goederen. De kinderen zouden pas belastingplichtig worden na het overlijden van de langstlevende.

Meer aansluiten bij de economische realiteit zou bijvoorbeeld ook kunnen betekenen dat indien een schenking wordt herroepen, over de tussentijdse periode belasting wordt geheven bij de begiftigde.

¹ Brief van 21 december 2007, AFP2007-01018.

² TK 2006-2007, 27 789, nr 13.

- Constructiebestrijding

De staat loopt jaarlijks grote inkomsten mis omdat allerlei constructies mogelijk zijn waardoor men successierechten kan ontlopen. Hierbij kan gedacht worden aan buitenlandse rechtsfiguren, zoals trusts. Of men probeert de nalatenschap uit te hollen door hoge rentes te stellen op vorderingen van de kinderen op de langstlevende waardoor een schuld gecreëerd wordt die net zo hoog is als het van de langstlevende te erven bedrag. Andere typische voorbeelden zijn het schuiven met het leveringsmoment van de eigen woning en levensverzekeringen in de familiesfeer. Het is de bedoeling in de nieuwe wet, deze en andere constructies uit te sluiten. Op dit moment wordt nagedacht hoe dit kan worden vormgegeven.

- Hoogte van de tarieven

Door een meer evenwichtige verdeling, kan iedereen wat minder betalen. Door de constructies te bestrijden zal de belastingopbrengst toenemen. Het bedrag dat daar mee wordt opgehaald zal worden geïnvesteerd in tariefsverlaging en verhoging van vrijstellingen. Nu kan dit op verschillende manieren. Het doel is dat de tarieven in ieder geval worden teruggebracht onder de 50%. Maar het is ook de bedoeling de tariefstructuur aan te pakken en de vrijstellingen te stroomlijnen. Op dit moment zijn er als gevolg van de vier tariefgroepen met elk zeven schijven, 28 verschillende tarieven. Een vereenvoudigingsslag is daar dringend nodig. Twee groepen en twee schijven zou bijvoorbeeld al een aanzienlijke verbetering zijn. Maar één schijf per tariefgroep in combinatie met een voetvrijstelling, is eenvoudiger en is bestendiger tegen constructies. Verder wordt er aan gedacht de vrijstelling voor echtgenoten/partners te verruimen.

- Bedrijfsopvolging

De faciliteit bij bedrijfsopvolging kan eenvoudiger worden vormgegeven. Dit wordt opgepakt. Uitgangspunt blijft echter dat de reële bedrijfsoverdrachten voor de faciliteit in aanmerking komen. Daarvoor is het nodig om duidelijk voor ogen te hebben wat reëel is. Een meer economische benadering van de toepassing van de voortzettingseis en van wat al dan niet onder de regeling kan vallen, lijkt op zijn plaats. Misschien is het nodig om de bedrijfsopvolgingsregeling hier en daar uit te breiden of te beperken. Verder wordt er gekeken naar de mogelijkheden om de conserverende aanslag te laten vervallen. Hierdoor wordt de aangifte voor ondernemers die gebruik maken van de regeling eenvoudiger.

11.1

Deze contouren zal ik ook aangeven tijdens mijn gastcollege aan de Universiteit van Tilburg op 14 april. Dit college is de opmaat tot een dialoog met de wetenschap. Ik verwacht voor het zomerreces een nota aan het parlement toe te zenden met de uitwerking van voornoemde onderwerpen. Na overleg met uw Kamer, zou ik de voorstellen vervolgens in 2009 in kunnen dienen.

11.1

11.1

Hoogachtend,
de staatssecretaris van Financiën,

11.1

mr. drs. J.C. de Jager

11.1



Directie Directe Belastingen

23/5-10.30

DB/364 THV/3273

Notitie

Ter beslissing

Auteur	10.2.e	10.2.e
Notitienummer	DB 2008-275	
Datum	13 mei 2008	
Rubriek	Successie- en schenkingsrecht	
Onderwerp	Projectgroep Successiewet: Bedrijfsopvolgingsregeling	
	1.1	10.2.e
Aan	10.2.e	de Staatssecretaris
Via		de secretaris-generaal <i>spoedshalve CC</i> de directeur-generaal voor Fiscale Zaken <i>10.2.e</i> de directeur-generaal Belastingdienst <i>spoedshalve CC.</i>
Medeparaaf		de directeur Algemene Fiscale Politiek <i>(p/v)</i> 10.2.e 10.2.e 10.2.e
Van		de directeur Internationale Fiscale zaken de directeur Directe Belastingen <i>plv</i> 10.2.e
CC		de Minister, 10.2.e

Aanleiding

De bedrijfsopvolgingsregeling in de huidige Successiewet is ingewikkeld opgeschreven. Bij beleidsbesluit is al een aantal onduidelijkheden o.a. over houdstermaatschappijen weggenomen. Daarnaast is er kritiek op de vormgeving (conserverende aanslagen).

Zowel in de advieswereld als in wetenschappelijke kringen staat de regeling bekend als zeer ruimhartig. VNO/NCW, MKB en andere lobbygroeperingen denken daar anders over. Algemeen is er bij de huidige situatie kritiek dat het ontbreken van een doorschuifregeling bij schenking van een ab tot een ongewenst uitstel leidt van de overdracht van de onderneming tot overlijden. De aanschaf van een ab-pakket in het zicht van overlijden kan anderzijds ook een manier zijn om te besparen op de successiebelasting. Voorts wordt al jaren gevraagd door de Kamer om gelijkschakeling van de faciliteiten in de verschillende belastingen. Hierna wordt u een aantal beslispunten voorgelegd opdat in de notitie die voor het zomerreces aan de Kamer wordt gestuurd, op deze aspecten kan worden ingegaan. U hebt in feite op de eerste drie beslispunten al besloten, maar de Kamer moet nog wel op deze onderdelen worden geïnformeerd.

Vanaf beslispunt 4 gaat het erom of de genoemde onderzoeksrichtingen ook kunnen worden geschetst in de brief aan de Kamer.

Beslispunt 1

Gaat u akkoord met het opnieuw formuleren van de faciliteit voor bedrijfsopvolging?

11.1

Toelichting

De huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bij successie en schenking van ondernemingsvermogen staan op diverse plaatsen in de Successiewet, de Invorderingswet en lagere regelgeving. Dit is op zijn zachtst gezegd gebruiksonvriendelijk. Bundeling zal de leesbaarheid en het overzicht vergroten. Daarnaast kan ook tekstueel een vereenvoudigingslag gemaakt worden.

Beslispunt 2

Stemt u ermee in dat het beleidsbesluit waarin onder andere de regeling in geval van houdsterstructuren is verduidelijkt in wetgeving wordt omgezet?

11.1

Toelichting

Er bestond veel onduidelijkheid over het toerekenen van bezittingen en schulden van deelnemingen aan de houdstermaatschappij. Het beleidsbesluit van 10 oktober 2007 heeft hierover helderheid verschaft. Het besluit heeft het kwalitatieve begrip 'mede beleid bepalen', via twee naast elkaar staande kwantitatieve eisen ingevuld. Dit is samen een viervoudige invulling van de huidige beleidseis. Bij een nieuwe wettelijke omschrijving lijkt het voor de hand te liggen dit aantal te beperken en uitsluitend aan te sluiten bij de kwantitatieve invulling.

Beslispunt 3

Gaat u akkoord met vervanging van de conserverende aanslag in de bedrijfsopvolgingsregeling (bor) door een eenvoudigere regeling?

11.1

Toelichting

De huidige regeling voor bedrijfsopvolging gaat uit van de gedachte: eerst belasten, de aanslag conserveren en na vijf jaar definitief vrijstellen of invorderen. Deze conserverende aanslagen brengen veel werk mee voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtigen. In ruim 90% van de gevallen wordt de onderneming voortgezet zodat de voorwaardelijke vrijstelling definitief wordt. Het systeem kan worden omgedraaid tot: vrijgesteld tot blijkt dat niet wordt voortgezet. Deze 'omdraaiing' ruimt enkele ingewikkelde wettelijke bepalingen op (zie punt 2). Om de rechten van de fiscus zeker te stellen bij het niet-voortzetten, zullen er een paar aanvullende bepalingen nodig zijn, zoals de mogelijkheid tot navordering bij niet-voortzetting en de bewijslast voor het voldoen aan de voortzettingseis.

Beslispunt 4

Stemt u ermee in om de bor-faciliteit enigszins te versoberen door de faciliteit voor aandelen uitsluitend toe te passen voor zover er sprake is van ondernemingsvermogen en niet van beleggingsvermogen?

11.1

Toelichting

De bedrijfsopvolgingsregeling kent voor het vaststellen van het vermogen van een BV nu de bepaling dat ook beleggingen tot 15% van het totale vermogen van de BV onder de faciliteit vallen. Het faciliteren van beleggingsvermogen past niet in een ondernemingsregeling. Daarnaast is gebleken dat het beoogde doel van de regeling – vereenvoudiging voor de uitvoering – niet wordt bereikt. Bovendien heeft de 15%-regeling tot gevolg dat er een verschil in behandeling ontstaat tussen ondernemingsvermogen in een BV en dat in de persoonlijke onderneming. Bij de IB onderneming mag er geen zuivere belegging op de balans staan omdat die naar privé moet worden overgebracht. Tot slot valt op dat de voortzettingseis niet geldt voor het beleggingsvermogen van 15%. Ook vanuit de wetenschap is de 15% regel bij herhaling bekritiseerd vanwege haar onnodige ruimhartigheid.

Beslispunt 5

Bent u bereid wijziging van de huidige faciliteit in de inkomstenbelasting bij schenking van aandelen (uitstel van betaling) in een doorschuiffaciliteit te onderzoeken?

11.1

11.1

11.1

Toelichting

In de Wet inkomstenbelasting zijn faciliteiten opgenomen voor de schenking en het vererven van de IB onderneming en voor de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen (doorschuifregeling). Bij schenking van aanmerkelijkbelangaandelen is er geen doorschuiffaciliteit maar een uitstel van betalingsregeling. Hierdoor is het fiscaal aantrekkelijker om de overdracht van de aandelen uit te stellen tot het overlijden. Inge van Vijfeijken spreekt van 'Een premie op overlijden'.. De fiscaliteit leidt dan tot mogelijk contraproductief uitstel van de bedrijfsopvolging. In de praktijk redt men zich met een houdsterstructuur. De afwijkende behandeling van de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen vormt echter een blijvend kritiekpunt vanuit de wetenschap en ook de NOB vraagt hiervoor herhaaldelijk aandacht.

11.1

IB-ondernemingsfeer in de tijd gezien geen belastingdervinginhoudt omdat zij zich op termijn terugverdient door lagere afschrijvingen. In de Vpb-sfeer voorkomt de deelnemingsvrijstelling voor vpb-lichamen een dubbele vennootschapsbelastingheffing. De ab-faciliteit bij schenking daarentegen leidt tot een "oneindig" uitstel van belastingheffing zonder terugverdienaspecten

Beslispunt 6

- a. Gaat u ermee akkoord om de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit bij vererving van ab-pakketten te beperken tot de gevallen waarin de erflater al ten minste twee jaar voor zijn overlijden een ab-pakket heeft?
- b. Stemt u ermee in de bezitstermijn van tweejaar te verbinden aan elk vermogensbestanddeel waarvoor een faciliteit geldt in de successiesfeer?

11.1

11.1

11.1

11.1

Toelichting

Een van de manieren om successiebelasting te besparen is – in het zicht van het overlijden – een vermogensbestanddeel aan te schaffen waarvoor een successiefaciliteit geldt. In de wereld van estate planners wordt deze methode graag toegepast. Zo wordt de aankoop van ab-pakketten aanbevolen met het oog op het kunnen profiteren van de bedrijfsopvolgingsregeling. Ook met NSW-landgoederen is een forse besparing mogelijk. NSW-landgoederen zijn onder de voorwaarde dat het landgoed 25 jaar niet vervreemd wordt, geheel vrijgesteld van successiebelasting als zij voor het publiek zijn opengesteld. Bij niet-opengestelde landgoederen is er een besparing van 50%.

Het afschaffen van de faciliteiten voor ab-pakketten en NSW-landgoederen lijkt, gelet op de doelstelling ervan, geen optie. Wel is het mogelijk een bezitstermijn vooraf te koppelen aan de te faciliteren vermogensbestanddelen.

11.1

11.1

Beslispunt 7

Gaat u ermee akkoord in de notitie richting Kamer in te gaan op de (on)mogelijkheden tot verdere gelijkschakeling tussen de bedrijfsopvolgingsregelingen in de diverse belastingwetten? Verdere harmonisatie betekent óf een budgettaire derving óf een verslechtering voor bepaalde groepen.

11.1

Toelichting

11.1

De laatste jaren is in gedachteswisselingen met de Kamer veelvuldig het onderwerp "gelijkschakeling van de bedrijfsopvolgingsregelingen in de diverse heffingswetten" aan de orde geweest. De categorieën profijthebbers lopen namelijk uiteen, en de situaties waarin de faciliteit van toepassing is. Zo is in de IB de faciliteit van toepassing bij voortzetting van de onderneming door medeondernemers en werknemers die al drie jaar aan de onderneming verbonden zijn, maar geldt zij voor de stakende ondernemer. In de Successiewet komt de faciliteit aan de voortzettende erfgenaam ten goede. In de overdrachtsbelasting is

de faciliteit beperkt tot de familiekring die niet al in de onderneming werkzaam behoeven te zijn. In alle gevallen moet de onderneming worden voortgezet. Dezerzijds is steeds benadrukt dat de huidige faciliteiten voldoen en goed passen bij de aard van de heffingswetten. Daarnaast zou gelijkenschakeling ofwel leiden tot een inkrimping van de faciliteit voor een bepaalde categorie, dan wel tot een budgettaire derving, die dan weer ten koste gaat van de tariefverlaging of van een verhoging van de vrijstellingen.



Directie Directe Belastingen

Notitie

Ter beslissing

Auteur

10.2.e

Notitienummer

DB 2008-00327N

Datum

30 mei 2008

Rubriek

Successie- en schenkingsrecht

Onderwerp

Projectgroep herziening successiewet.

Bijlage(n)

Nota modernisering successiewet
Notitie AFP 2008-399N

Aan

de Staatssecretaris

Via

10.2.e

de secretaris-generaal
de directeur-generaal voor Fiscale Zaken
de directeur-generaal Belastingdienst

10.2.e

10.2.e

Medeparaaf

10.2.e

0.2.e

10.2.e

1.1

Van

CC

de Minister,

10.2.e

Aanleiding

Conform toezegging ontvangt u hierbij een leesversie van de nota "modernisering Successiewet, naar een schenk- en erfbelasting". Graag vernemen wij uw commentaar. Tevens is de notitie ~~aan de Raad van State toegezonden~~ toegevoegd.

De volgende beslispunten staan nog open.

11.1

Beslispunten

11.1

11.1

11.1

11.1



Digitaal beschikbaar

Notitie

Ter beantwoording

Auteur

10.2.e

Notitienummer

AFP 2008-00399 N

Datum

30 mei 2008

Rubriek

Successiewet

Onderwerp

Projectgroep Successiewet: budgettaire ruimte successieherziening II

Bijlage(n)

Aan

de Staatssecretaris

Via

de secretaris-generaal
de (plv.) directeur-generaal voor Fiscale Zaken
de directeur-generaal Belastingdienst

Medeparaaf

de directeur Algemene Financiële en Economische Politiek
de plv. directeur Directe Belastingen

10.2.e

10.2.e

Van

de plv. directeur Algemene Fiscale Politiek

10.2.e

CC

Minister,

10.2.e

buiten verzoek

de volgende 5 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.

**Nota modernisering Successiewet
Naar een schenk- en erfbelasting.**

Inhoudsopgave

buiten verzoek

VI. Bedrijfsopvolging

buiten verzoek

Voorwoord

buiten verzoek

Ook de regeling voor bedrijfsopvolging kan in een nieuwe wet beter worden vormgegeven en ingepast. De ingewikkeldheid van de huidige bedrijfsopvolgingsregeling wordt mede veroorzaakt omdat zij in de bestaande regelgeving moest worden ingevlochten.

buiten verzoek

de volgende 18 pagina's
zijn verwijderd omdat deze
geheel buiten verzoek zijn.

Successiewet zelf en invorderingsfaciliteiten in de Invorderingswet 1990.

11.1

11.1

Conserverende aanslagen

De huidige bedrijfsopvolgingsregeling kent als voorwaarde dat de onderneming door de verkrijger wordt voortgezet. De faciliteit valt uiteen in drie delen: twee voorwaardelijke vrijstellingen en een uitstelregeling. Er wordt een conserverende aanslag opgelegd, uitgesplitst naar de drie verschillende onderdelen.

11.1

11.1

Omvang van de faciliteit

De huidige faciliteit is in de loop der jaren tot stand gekomen en komt thans erop neer dat over slechts 25% van het verkregen ondernemingsvermogen belasting wordt geheven. In de gezinsfeer –en in die sfeer speelt de schenking of vererving van ondernemingen zich het meest af - komt dit neer op een heffing over het ondernemingsvermogen van maximaal 6,75%¹³. Dit is een royale tegemoetkoming die wordt gerechtvaardigd door het belang dat dit kabinet, evenals de vorige kabinetten, hecht aan de ongestoorde voortzetting van ondernemingen in het kader van de stimulering van de economische bedrijvigheid.

11.1

11.1

De bedrijfsopvolgingsregeling kent bij het vaststellen van de kwalificerende waarde van aandelen in een BV de zogenoemde 15%-regel. Deze regel heeft tot gevolg dat ook beleggingen, tot 15% van het totale vermogen van de BV, onder de faciliteit vallen. Onder de 15%-beleggingen vallen overigens niet (tijdelijke) financiële buffers welke nodig zijn voor de continuïteit van de onderneming. Het faciliteren van beleggingsvermogen dat in feite overtollig is, past niet in een bedrijfsopvolgingsregeling en is daarom bij herhaling onderwerp van kritiek vanuit de wetenschap geweest.

11.1

11.1

¹³ Maximaal 27% over de resterende, niet-vrijgestelde 25%.

11.1

11.1

11.1

Soms valt ook ander vermogen met een beleggingskarakter onder de faciliteit, bijvoorbeeld bij de commanditaire vennootschap (CV). Wanneer een commanditaire vennoot voorheen beherend vennoot was en de CV dienst doet in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging, is sprake van een reële bedrijfsopvolging. In andere gevallen van (bijvoorbeeld scheepvaart- en film-) CV's is dat niet zo. In de sfeer van het aanmerkelijk belang doet zich iets vergelijkbaar voor met zogenoemde soortaandelen (bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen). Ook dan zou de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling beperkt kunnen worden tot gevallen waarin de soortaandelen een duidelijke rol spelen bij de gefaseerde bedrijfsoverdracht.

De faciliteiten zijn gekoppeld aan een voortzettingseis voor de onderneming in de inkomstenbelasting of de onderneming die in de BV wordt gedreven: de verkrijger moet winst blijven genieten uit de onderneming dan wel de uit een aanmerkelijk belang verkregen aandelen blijven houden. Bij de schenking van ondernemingsvermogen is de bedrijfsopvolgingsregeling pas van toepassing als de schenker in ieder geval de onderneming of aandelen al vijf jaar in zijn bezit had. Voor het

11.1

Verdere verbetering zou ook bereikt kunnen worden door het ondernemingsbegrip neutraal te maken qua rechtsvorm. Gekeken wordt naar de mogelijkheden om ondernemingen in de inkomstenbelastingen en AB-aandelen verdergaand gelijk te behandelen.

11.1

Houdsterstructuur

11.1

buiten verzoek

N	O	B

- Staatssecr.
- Secr. Gen.
- D.G.F.Z.
- cc. 12.13

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de staatssecretaris van Financiën
mr.drs. J.C. de Jager
 Postbus 20201
 2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 30 juni 2008

Betreft: Reactie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting

Geachte heer De Jager,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van uw plannen voor een herziening van de successiewet zoals u deze uiteen heeft gezet tijdens uw gastcollege van 14 april jl. aan de Universiteit van Tilburg. Aan het eind van dit college en op een speciale website heeft u opgeroepen tot discussie. Aan deze oproep geeft de Orde graag gehoor.

Voor haar reactie op de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting verwijst de Orde u graag naar het bij deze brief gevoegde rapport van de Werkgroep schenk- en erfbelasting van de Commissie Wetsvoorstellen van de Orde.

Uiteraard is de Orde graag bereid haar reactie nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
 namens deze

10.2.e

10.2.e

Ministerie van Financiën
213/08/415
Ontv. 2-7
Uitart. afdoening 26-8
Ontsternummer
Trefwoord/DSP code
Paraaf voor archiveren

Bijlage

DE CONTOUREN VAN EEN NIEUWE WET SCHENK- EN ERFBELASTING volgens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Inleiding

In zijn gastcollege van 14 april jl. te Tilburg heeft Staatssecretaris van Financiën De Jager zijn plannen voor een herziening van de successiewet uiteengezet onder de titel "*De Wet schenk- en erfbelasting: evenwichtiger, eenvoudiger*".¹ Aan het eind van het college en op een speciale website heeft de Staatssecretaris een oproep gedaan om met hem in discussie te gaan. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) geeft graag gehoor aan deze oproep. De reactie van de Orde valt uiteen in twee delen. In paragraaf 1, het algemene deel, wordt de probleemverkenning van de staatssecretaris in breder perspectief geplaatst. In de daaropvolgende paragrafen komt een aantal belangrijke thema's aan de orde, waaronder de onderwerpen die de staatssecretaris aan de orde heeft gesteld. Voorafgaand aan de concrete onderwerpen die de Staatssecretaris van Financiën aan de orde stelt, vraagt de Orde graag de aandacht voor de plaats van de Successiewet binnen het gehele systeem van belastingheffing. Aan het slot van deze reactie is een samenvatting opgenomen van de door de Orde gedane voorstellen.

Successiewet binnen het gehele belastingsysteem

De Staatssecretaris van Financiën stelt het behoud van enige belastingheffing over schenkingen en verervingen niet ter discussie. De Orde meent dat deze discussie niet uit de weg kan worden gegaan, nu het successie- en schenkingsrecht immers niet geïsoleerd staan in het gehele Nederlandse fiscale landschap. Gespaard vermogen is immers nettovermogen waarover, toen het werd verdiend, reeds belasting (inkomsten- en/of vennootschapsbelasting) is geheven en ook het rendement over dit gespaarde vermogen wordt jaarlijks met belastingheffing getroffen. Bij schenking en vererving wordt dit vermogen dus nogmaals met belastingheffing getroffen, het schenkings- respectievelijk successierecht. Menig belastingplichtige beschouwt het successie- en schenkingsrecht dan ook als een onrechtvaardige belastingheffing, plastisch uitgedrukt als een 'straf op sparen'. Het traditionele argument ten faveure van een successie- en schenkingsbelasting van de 'windfall profit' wordt in de praktijk niet gedragen voor zover het vermogen betreft dat overgaat binnen de familiegroep van partners en kinderen. De partners en kinderen zien zichzelf immers als de voortzetters van de positie van de erflater respectievelijk schenker en beschouwen deze verrijking zelden als een additionele inkomstenbron die aanleiding zou moeten zijn voor een additionele belastingheffing. Naar de mening van de Orde is het dan ook een gemiste kans als de wijzigingsoperatie zoals door de staatssecretaris is voorgesteld, niet wordt geplaatst in een bredere maatschappelijke discussie over de grondslagen van de Successiewet en mogelijke alternatieven voor de huidige Successiewet worden beoordeeld.² Als alternatief voor de huidige Successiewet kan worden gedacht aan bijvoorbeeld de invoering van een vermogenswinstbelasting in de inkomstenbelasting in plaats van de huidige vermogensrendementsheffing van box 3, waardoor vermogensaanwas tijdens leven wordt belast in plaats van bij overlijden of schenking.

¹ Hierna wordt de wet aangehaald als WSE.

² De Orde wijst op de bijdrage van J.P. Boer, De Jager en zijn nieuwe prooi..., *Weekblad fiscaal recht*, 2008/518.

De Staatssecretaris geeft zelf ook aan dat het functioneren van de successiebelastingen moet worden gezien in relatie tot het gehele belastingsysteem. De Orde zou er derhalve de voorkeur aan geven eerst de discussie over de rechtvaardigingsgronden voor de heffing van successie- en schenkingsrecht in combinatie met de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting te voeren en de uitkomst van deze discussie mee te nemen in de herziening van de Successiewet. Het zou naar de mening van de Orde een gemiste kans zijn een dergelijke discussie niet te voeren.

In dit verband wijst de Orde op enkele ontwikkelingen in het buitenland. In internationaal verband zijn twee bewegingen zichtbaar: een aantal landen heeft het successierecht inmiddels afgeschaft of schaft dit op korte termijn af, bijvoorbeeld Zweden en Oostenrijk. Daartegenover staat dat een aantal andere landen, bijvoorbeeld Frankrijk en Ierland, de heffingsgrondslagen voor het successierecht uitbreiden. De Orde meent dat in een verkenning naar een nieuwe schenk- en erfbelasting ook de internationale aspecten moeten worden meegenomen, aangezien in een steeds meer globaliserende economie een 'Alleingang' van Nederland naar de mening van de Orde zoveel mogelijk moet worden vermeden. Daarbij geldt dat ook de Successiewet meeweegt bij de beoordeling van het Nederlandse vestigingsklimaat voor particulieren en bedrijven, in de huidige tijd een belangrijk onderwerp.

Commissie Moltmaker

De Orde wijst erop dat veel van de thans verrichte werkzaamheden reeds zijn verricht door de Werkgroep modernisering successiewetgeving (Commissie Moltmaker)³ dat in maart 2000 is aangeboden aan de Staatssecretaris van Financiën. In de bijlage bij dit rapport heeft de werkgroep zelfs een concrete proeve van een nieuwe Successiewet opgenomen. De staatssecretaris verwijst niet naar dit rapport, terwijl dit naar de mening van de Orde nog steeds actueel is en als inspiratiebron kan dienen. Het lijkt erop dat thans veel werk dubbel wordt verricht.

1 Evenwichtiger en eenvoudiger

De Staatssecretaris presenteert zijn plannen voor de herziening van de Successiewet onder het moto: "Evenwichtiger en eenvoudiger".

1.1 Evenwichtiger

Als de Orde het goed begrijpt, doelt de Staatssecretaris met het begrip evenwichtiger op twee situaties. In de eerste plaats wil hij voorkomen dat door (vermeende) constructies de heffing van successierecht wordt ontgaan. Ten tweede wenst hij "meer aan te sluiten bij de economische werkelijkheid".

Constructiebestrijding

In zijn algemeenheid valt het de Orde op dat de indruk lijkt te worden gewekt dat vermogende particulieren (samen met hun adviseurs) constructies opzetten die ertoe leiden dat deze vermogende particulieren op grote schaal het successie- en schenkingsrecht ontwijken. Naar de perceptie van de Orde is dit onjuist. Het is de

³ Onder meer gepubliceerd op:

www.minfin.nl/nl/actueel/kamerstukken_en_besluiten,2000/03/advies_van_de_werkgroep_modernisering_successiewetgeving.html

ervaring van de Orde dat niet alles wat de staatssecretaris een fiscale constructie noemt, primair is ingegeven door fiscale redenen. In de praktijk komen trusts en buitenlandse doelvermogens uiteraard voor. Echter, veel van deze structuren hebben primair een andere dan een fiscale achtergrond. De meeste trusts worden ingesteld door personen en bedrijven die een Angelsaksische achtergrond hebben. Nederlands ingezetenen worden hier (al dan niet gewild) mee geconfronteerd. De Nederlandse fiscale gevolgen van trusts en buitenlandse doelvermogens zijn op dit moment echter niet helder. Dit brengt onzekerheid voor de belastingplichtige met zich. Veruit de meeste belastingplichtigen wensen geen onzekerheid omtrent hun fiscale positie. Deze onzekerheid over de Nederlandse belastingheffing van buitenlandse trusts en doelvermogen is overigens mede een reden dat het gebruik van trusts om Nederlandse belasting te besparen in de praktijk beperkt is.

Aansluiting bij de economische werkelijkheid

De tweede reden voor een herziening van de Successiewet, zo begrijpt de Orde, is dat de Staatssecretaris van Financiën meer wil aansluiten bij de economische werkelijkheid. Het is de vraag of de economische werkelijkheid anders is dan de civielrechtelijke werkelijkheid. Bovendien is de kenbaarheid van het civiele recht een belangrijk element in het economische verkeer. Afwijken van de civiele werkelijkheid kan tot onzekerheid en onduidelijkheid leiden in het rechtsverkeer. Weliswaar onderschrijft de Orde het algemene uitgangspunt dat wat economisch gelijk is, fiscaal ook gelijk wordt belast, maar onvermijdelijk zal deze belastingheffing dienen te geschieden door middel van een juridisch begrippenapparaat. Het loslaten van de civielrechtelijke basis heeft als risico in zich dat hierdoor ongewenste kwalificatieverschillen gaan ontstaan, ook in internationaal verband. De Orde meent derhalve dat uiterst omzichtig moet worden omgegaan met het loslaten van de civielrechtelijke werkelijkheid.⁴ Ook de Commissie Moltmaker heeft voor invoering van het nieuwe erfrecht gepleit slechts bij uitzondering van de civielrechtelijke vormgeving af te wijken. De commissie heeft daartoe in haar proeve een anti-misbruikregeling voorgesteld. Uitgangspunt blijft daarbij de civielrechtelijke vormgeving. Dit geldt eveneens voor structuren buiten testament, zoals de herroepelijke schenking.

1.2 Eenvoudiger

De eenvoud wordt in de toespraak gezocht in de vereenvoudiging van de tariefstructuur en de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De Orde onderschrijft dit. Voorts zijn ook de huidige ficties in de Successiewet uiterst complex en is hun reikwijdte niet altijd even duidelijk. Ook leiden wijzigingen in het partnerbegrip naar de mening van de Orde tot een vereenvoudiging.

1.3 Toetsingskader

De Orde begrijpt dat – ondanks het feit dat zij van mening is dat een integrale beschouwing van het successie- en schenkingsrecht in relatie tot de inkomsten- en vennootschapsbelasting noodzakelijk is (zie hiervóór) – de herziening van de Successiewet budgettair neutraal moet geschieden. De Orde betreurt deze beperkte

⁴ Wij verwijzen hierbij tevens naar het artikel van Schols en Schols waarin zij pleiten voor aansluiting bij de civielrechtelijke ficties, B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, Enige civielrechtelijke dogmatiek misstaat in een schenk(ings)- en erfbelasting niet, *WPNR* 2008/6757.

invalshoek, nog los van het feit dat vaak nauwelijks precies de budgettaire gevolgen van majeure herzieningsoperaties, kunnen worden ingeschat. Daarbij komt dat het de Orde ontbreekt aan de concrete cijfers aan de hand waarvan budgettaire neutraliteit kan worden getoetst.

Wel merkt de Orde op dat, teneinde een financieel gefundeerde bijdrage te kunnen leveren, meer inzicht nodig is in de huidige samenstelling van de opbrengst van het successie-, schenkingsrecht en recht van overgang. Ook inzicht in het aantal nalatenschappen of het aantal verkrijgers, waarin in de afgelopen tien jaar successierecht is voldaan, en het bedrag aan successierecht dat per verkrijger is betaald, zou behulpzaam zijn. De Orde heeft dit inzicht in elk geval niet.

2 Verkrijgersbelasting

In zijn toespraak is de Staatssecretaris van Financiën niet ingegaan op de vraag of een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting zich verder in de richting van een verkrijgersbelasting zou moeten ontwikkelen. Wel geeft de Staatssecretaris aan dat hij de heffing vanuit de begunstigde bekijkt en niet vanuit degene die overlijdt, respectievelijk schenkt. Als gevolg hiervan zal de verkrijger een meer prominente plaats gaan innemen in het systeem van de heffing. Voor de Orde blijft het echter onduidelijk of de huidige aanknopingspunten van de woonplaats van de erflater, respectievelijk de schenker en de nationaliteit van de erflater of schenker, geheel komen te vervallen. De Staatssecretaris lijkt niet voor een eenduidig systeem te kiezen, hetgeen naar het oordeel van de Orde ongewenst is.

De Orde wijst erop dat een wijziging van de Successiewet naar een verkrijgersbelasting uit de pas loopt met wat internationaal gangbaar is. Thans is internationaal gebruikelijk dat – naast een beperkte heffing op basis van het bronstaatbeginsel – wordt aangeknoopt bij de woonplaats van de erflater of de schenker. Dit blijkt onder andere uit het rapport dat is opgesteld in opdracht van het Ministerie van Financiën en op 5 juli 2007 door de Staatssecretaris is aangeboden aan de Tweede Kamer. Voorts verwijst de Orde naar het OECD-Successiemodelverdrag van 1982 dat – na heffing op basis van het bronstaatbeginsel – uitgaat van de woonplaats van de erflater of de schenker. De Orde is van mening dat moet worden voorkomen dat Nederland uit de pas gaat lopen met wat in internationaal verband gebruikelijk is. Dit leidt immers vaak tot dubbele belastingheffing, hetgeen de Orde ongewenst acht. Hierbij is het maar de vraag of deze dubbele heffing eenzijdig kan worden voorkomen. De huidige successieverdragen bieden weinig soelaas, omdat deze zijn gesloten met inachtneming van het huidige aanknopingspunt in de Successiewet, te weten de woonplaats van de erflater/schenker. Ook lijkt het de Orde niet haalbaar om vóór de beoogde invoeringsdatum van de nieuwe Wet schenk- en erfbelasting per 1 juli 2010 het verdragennetwerk geheel op orde te brengen (zie hierna).

De Orde wil het belang benadrukken van een schenkings- en erfbelasting, gebaseerd op een zuiver, consistent systeem dat één aanknopingspunt hanteert. Een dergelijk systeem voorkomt namelijk potentiële dubbele belastingheffing alsook heffingslekken. Een gemengd systeem dat meer aanknopingspunten hanteert, en zowel aansluit bij de erflater als bij de verkrijger leidt vaak tot onduidelijkheid,

complexiteit en internationale complicaties. De Orde is derhalve geen voorstander van een gemengd systeem.

3 Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting

Meer in zijn algemeenheid wil de Orde op deze plaats wijzen op het belang van een goede, eenvoudige en evenwichtige regeling ter voorkoming van internationale dubbele schenk- en erfbelasting. De huidige ontwikkelingen vormen een goede aanleiding om de regelingen die thans zijn opgenomen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (BvdB 2001) nader te bezien.

Tevens wijst de Orde op het belang van het sluiten van meer verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting. Er zijn op dit moment slechts zeven van dergelijke verdragen, te weten met de Verenigde Staten, Groot-Brittannië en Noord-Ierland, Zwitserland, Zweden, Finland, Israël en Oostenrijk. Daarbij merkt de Orde op dat Zweden, Israël en Oostenrijk het successierecht inmiddels hebben afgeschaft of binnenkort zullen afschaffen. Alleen in de verdragen gesloten met Groot-Brittannië en Noord-Ierland en Oostenrijk is ook een regeling ter voorkoming van dubbel schenkingsrecht opgenomen. De Orde attendeert op de behoefte die in de praktijk bestaat aan (met name) verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting in relatie tot België, Duitsland, Frankrijk⁵ en Spanje, landen waarnaar vanuit Nederland veel wordt geëmigreerd. Tevens meent de Orde dat deze verdragen steeds ook moeten zien op het schenkingsrecht en niet alleen op het successierecht.

4 Tarieven en tariefschijven

4.1 Tarieven

Tarieven en tariefschijven vormen een belangrijk onderdeel van een schenkings- en erfbelasting. De Staatssecretaris van Financiën overweegt de huidige drie tariefgroepen terug te brengen tot twee, waarbij partners en kinderen in één groep komen met een tarief van maximaal 20% en de overigen in een tweede groep met een tarief van maximaal 50%. De Orde stelt voor om in tariefgroep 1 naast partners en kinderen ook de kleinkinderen op te nemen die bij plaatsvervulling door overlijden van een kind opkomen alsmede de ouders.⁶

Naar de mening van de Orde zijn hierbij kennelijk afwegingen gemaakt die niet vanzelfsprekend zijn. De vraag is of er een reden is om de verkrijging van bijvoorbeeld neven of nichten of een goede vriend van een kinderloos en ongehuwde erflater zwaarder te belasten dan eigen kinderen. De genoemde verkrijgers kunnen immers exact dezelfde plaats innemen in het leven van de erflater als eigen kinderen en de erflater kan met deze personen eenzelfde sterke emotionele band hebben opgebouwd als met eigen kinderen (als die er zijn). Veelal ervaren belastingplichtigen het dan als onrechtvaardig om neven en nichten in deze situaties zwaarder te belasten. Indien het beginsel van draagkrachtvermeerdering de rechtvaardigingsgrond is voor

⁵ Dit verdrag is nog niet in werking getreden.

⁶ Zie ook R.L.M.C. Janssen, De economische benadering van de nieuwe schenk- en erfbelasting, *Weekblad fiscaal recht* 2008/587 en D. Juch, Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting, *Weekblad fiscaal recht* 2008/655.

de Wet schenk- en erfbelasting, is er naar de mening van de Orde geen plaats voor meer tariefgroepen en kan met één tariefgroep worden volstaan.

4.2 Tariefschijven

Overwogen wordt een beperking van het aantal tariefschijven tot één of twee. Het behouden van twee (of meer) tariefschijven heeft als voordeel dat dit het doen van schenkingen tijdens leven bevordert. Hierdoor kan het mogelijk zijn dat vrij vermogen een andere, betere aanwending krijgt dan bij de schenker.⁷ Dit was reden voor België en Frankrijk om het tarief op schenkingen (tijdelijk) sterk te verlagen ten opzichte van het tarief op erfrechtelijke verkrijgingen. De Orde acht het een politieke afweging of men dit wenselijk acht of niet.

4.3 Snel opeenvolgende verkrijgingen

De Orde geeft in overweging om in situaties waarbij de verkrijger van een schenking of erfenis kort na de verkrijging (bijvoorbeeld binnen een jaar) zelf komt te overlijden een faciliteit te verschaffen. Die faciliteit zou inhouden dat de door de eerste verkrijger verschuldigde successie- of schenkingsrechten mogen worden verrekend door de tweede verkrijger, zodat in feite alleen additioneel over de tussentijdse waardevermindering bij de tweede verkrijger wordt geheven. Voor het tarief van de tweede verkrijger kan de relatie tussen oorspronkelijke erflater/schenker en de tweede verkrijger in aanmerking worden genomen zoals dat thans geldt voor fidei-commissaire makingen.

5 Vrijstellingen

5.1 Partnervrijstelling

De Orde pleit voor een algehele partnervrijstelling. De partner ervaart de verkrijging bij overlijden van de eerststervende niet als een bevoorrechte verkrijging omdat de partners zich als een eenheid zien. Ook is het maar de vraag of sprake is van een draagkrachtvermeerdering. Juist bij kleinere vermogens is de partnervrijstelling van belang voor de langstlevende om het financiële leven ongestoord voort te zetten. Voorts is het de vraag of binnen dezelfde generatie successierecht moet worden betaald of dat het voldoende zou moeten zijn om successierecht te heffen bij de overgang van het vermogen naar de volgende generatie.

Als alternatief kan naar de mening van de Orde worden gedacht aan een verhoging van de bestaande vrijstelling voor partners naar minimaal € 1.000.000. Bovendien zou een volledige vrijstelling moeten gelden voor de vermogensbestanddelen die essentieel zijn voor de langstlevende partner, te weten een vrijstelling van de eerste eigen woning en dient geen imputatie plaats te vinden van het pensioen op de vrijstelling.

⁷ In plaats van passief op een spaarrekening bij de schenker kan het risicodragend worden aangewend in de onderneming van de begiftigde bijvoorbeeld.

Partnerbegrip

In aanvulling op het bovenstaande wijst de Orde erop dat de huidige Successiewet thans vijf verschillende partnerbegrippen kent. Dit is zonder twijfel complex. Ter vereenvoudiging zou het een gedachte kunnen zijn om het partnerbegrip aan te passen en bijvoorbeeld voor niet-gehuwde samenwoners in alle gevallen de eis van een notarieel samenlevingscontract te laten gelden. Aan een dergelijk samenlevingscontract ligt immers een verzorgingsgedachte ten grondslag die een vrijstelling in elk geval rechtvaardigt. Ook zou kunnen worden overwogen het partnerbegrip uit de inkomstenbelasting (art. 1.2 Wet IB 2001) over te nemen. In elk geval meent de Orde dat het partnerbegrip voor zowel de schenkbelasting als de erfbelasting hetzelfde moet zijn.

5.2 Schenkingsvrijstelling kinderen en gezinsvrijstelling

Op grond van de huidige Successiewet geldt een jaarlijkse vrijstelling van circa € 5.000 voor schenkingen verkregen door kinderen van hun ouders. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door kinderen is in beginsel geen vrijstelling van toepassing indien de verkrijging meer bedraagt dan circa € 25.000. Door benutting van de jaarlijkse vrijstelling voor het schenkingsrecht kan het in de toekomst verschuldigde successierecht worden verminderd.

Om de situatie bij schenking en vererving gelijk te stellen en daarmee te voorkomen dat via schenkingsplannen belasting wordt bespaard, suggereert de Orde om in plaats van een jaarlijkse vrijstelling voor kinderen bij schenkingen over te gaan tot een lifetime-vrijstelling (of als alternatief een vrijstelling die geldt voor een periode van bijvoorbeeld tien jaar).

De vrijstelling voor kinderen is in de huidige successiewet relatief – ten opzichte van de echtgenoot – laag. Dit knelt in het bijzonder in situaties waarin de echtgenoot haar vrijstelling niet volmaakt en de kinderen wel in de heffing van het successierecht worden betrokken. Om aan dit knelpunt tegemoet te komen kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een gezinsvrijstelling: dit is een vrijstelling per gezin die vrij kan worden toegerekend aan de verschillende verkrijgers binnen het gezin.

6 Trusts, Spf's en buitenlandse doelvermogens en eventuele Nederlandse alternatieven hiervoor

6.1 Trust, Spf's en buitenlandse doelvermogens

De Orde heeft op grond van de toespraak van de Staatssecretaris van Financiën de indruk gekregen dat de staatssecretaris het gebruik van bijvoorbeeld trusts en Spf's wil gaan benaderen vanuit het oogpunt dat het hier gaat om "misbruik, tenzij...". De Orde neemt daar stelling tegen en meent dat zou moeten worden uitgegaan van het tegenovergestelde. De trust en de Spf zijn in wezen een geoorloofde structuur, tenzij het een schijnhandeling (misbruik) betreft die slechts is bedoeld de heffing van schenkingsrecht, successierecht of een andere belasting te ontgaan. De Orde wijst erop dat het inbrengen van vermogen om niet in een irrevocable discretionary trust door de Hoge Raad is aangemerkt als een schenking aan de trust, zijnde een

zelfstandig doelvermogen. Dit betekent dat de trust over de waarde van de schenking naar huidig recht schenkingsrecht is verschuldigd naar een tarief van 41%-68%. De inbreng van vermogen in een dergelijke trust kan slechts zonder Nederlands schenkingsrecht plaatsvinden als de schenker niet (fictief) in Nederland woont. De Orde is van mening dat dit niet als misbruik moet worden betiteld, althans zeker niet ten aanzien van de Nederlandse fiscale wetgeving.

Voorts wijst de Orde erop dat rekening dient te worden gehouden met de verplichtingen die voortvloeien uit het Haags Trustverdrag 1985, waarin de trust civielrechtelijk – onder voorwaarden – is erkend. Het zou vreemd zijn als Nederland deze civielrechtelijke erkenning feitelijk fiscaal ongedaan zou maken door een dergelijke trust per definitie als misbruik te bestempelen.

6.2 Nederlandse Familiestichting

Het gebruik van trusts, SPF's en certificaatsichtingen duidt erop dat in Nederland behoefte bestaat aan een vergelijkbaar vehikel. Het gaat bij deze figuren dan vooral om de bescherming van vermogen (asset protection) en het voorkomen van versnippering ervan alsook om de mogelijkheid om gezamenlijk het vermogen te beleggen. De Commissie Moltmaker heeft destijds de invoering van een familiestichting bepleit. Ook in de literatuur is veelvuldig aandacht gevraagd voor de behoefte die belastingplichtigen om niet fiscale redenen hebben aan een dergelijke entiteit.⁸ De Orde geeft derhalve sterk in overweging de door Moltmaker bepleite familiestichting opnieuw serieus te bezien. Zo'n familiestichting zou naar de mening van de Orde kunnen worden vormgegeven door een certificaatsichting, waarbij het vermogen fiscaal geruisloos kan worden gecertificeerd. Een alternatief is de invoering van een nieuwe rechtsvorm van de familiestichting, waarbij ook uitkeringen aan de oprichters c.s. wordt toegestaan. De Orde is overigens geen voorstander van het voorstel van de Commissie Moltmaker voor wat betreft de entreeheffing, omdat dit de door Moltmaker bepleite familiestichting tot een onaantrekkelijk instrument maakt. Overigens betekent dit niet noodzakelijkerwijs, de Orde wil dit mogelijke misverstand op voorhand wegnemen, dat het inkomen van de familiestichting onbelast blijft.

7 Testamenten

Als voorbeelden van constructies in testamenten zijn door de Staatssecretaris van Financiën wel genoemd het turbotestament, het superturbotestament en het ik-opa-testament. De Orde wijst op de jurisprudentie, waarin reeds afwijzend is geoordeeld over louter fiscaal geïndiceerde constructies, zoals de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 1 februari 2008 (nr. 06/00495, LJN BC4082) inzake het zogenoemde turbotestament. Zoals ook is aangegeven in het gastcollege, zal overigens het verminderen en vereenvoudigen van de tariefsgroepen en schijven het opzetten van fiscale constructies tegengaan.⁹ Juist de huidige hoge tarieven en beperkte vrijstellingen lokken fiscale constructies uit.

⁸ Zie bijvoorbeeld S. Oldebijvank en S.A. Stevens, De contouren van een Nederlandse trust, *FTV* 2007/12 en F. Sonneveldt, *De familiestichting: een exposé over existentie en extinctie* (oratie), Serie Estate Planning, Kluwer, 2002.

⁹ J.W. Zwemmer, De Successiewet op de schop, *WPNR* 2008/6757.

Bij een kritische benadering van testamenten moet echter niet uit het oog worden verloren dat de door de Staatssecretaris genoemde testamentvormen ook kunnen zijn ingegeven door andere motieven dan fiscale. De wettelijke verdeling (daaronder begrepen de ouderlijke boedelverdeling) en het klassiek vruchtgebruiktestament lijken bijvoorbeeld als constructies te worden aangemerkt. Hiermee wordt de civielrechtelijke werkelijkheid echter geweld aangedaan. Hiervóór gaf de Orde in onderdeel 1.1 al aan dat naar haar mening uiterst omzichtig met het afwijken van het civiele recht moet worden omgegaan.

8 Defiscalisering van vorderingen, schulden en rente

Op grond van het wettelijke erfrecht verkrijgt bij het overlijden van de eerststervende van een echtpaar de langstlevende alle goederen van de nalatenschap en krijgen de kinderen een (veelal niet opeisbare) vordering op de langstlevende. De langstlevende heeft een met deze vordering corresponderende schuld aan de kinderen. De opeisbaarheid van deze vordering is veelal uitgesteld. Op de schuld is de langstlevende al dan niet een rente verschuldigd. In de standaard situatie behoeft de langstlevende de verschuldigde rente niet direct te betalen, maar wordt deze op de hoofdsom bijgeschreven. De rente kan worden opgeëist op hetzelfde tijdstip als de vordering zelf. Op grond van de huidige wetgeving betalen de kinderen successierecht over de waarde van de vordering. De waarde van de vordering is afhankelijk van het tijdstip van opeisbaarheid en de hoogte van de rente. De schuld vermeerderd met de bijgeschreven rente vormt een passiefpost van de nalatenschap van de langstlevende. Naar de mening van de Staatssecretaris kleven aan deze vorderingen de volgende problemen:

- (i) de kinderen moeten bij het overlijden van de eerststervende successierecht betalen over de waarde van de vordering op de langstlevende, en
- (ii) de (hoge) renteberekening op de vordering van de kinderen is een constructie waardoor minder (of geen) successierecht wordt geheven bij het overlijden van de langstlevende.

De Staatssecretaris ziet als oplossing voor deze problemen een meer economische benadering:

- (i) Het negeren (defiscaliseren) van vorderingen en schulden voor de heffing van successierecht bij het eerste overlijden. Dit betekent dat de langstlevende over de waarde van de nalatenschap van de eerststervende successierecht is verschuldigd;
- (ii) Het negeren van de rente geheel of boven een bepaald percentage. Ook vruchtgebruik/bloot eigendom kan worden gedefiscaliseerd (zeker als er een vervreemdings- en verteringsbevoegdheid voor de langstlevende is).

Met zijn eerste voorstel negeert de staatssecretaris de civielrechtelijke werkelijkheid voor fiscale doeleinden. Feitelijk wordt de testeervrijheid van de erflater hierdoor aan fiscale banden gelegd.¹⁰ De vorderingen/schulden die ontstaan op grond van het wettelijk erfrecht of een testament hebben naar de mening van de Orde echter wel degelijk een economische realiteit. De vordering van een kind is een vermogensbestanddeel van dat kind. Het kind kan de vordering overdragen en voor crediteuren van het kind biedt de vordering een verhaalsmogelijkheid. In de meeste

¹⁰ B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, Enige civielrechtelijke dogmatiek misstaat in een schenk(ings)- en erfbelasting niet, *WPNR* 2008/6757.

testamenten is bepaald dat vordering en rente niet alleen bij overlijden of faillissement opeisbaar zijn, maar ook op andere momenten, zoals bijvoorbeeld bij hertrouwen. Deze opeisbaarheid kan vaak voorkomen worden door zekerheidsstelling door de langstlevende. Dit wijst op een economische werkelijkheid en niet louter op een papieren werkelijkheid.

Ook moet niet uit het oog worden verloren dat, wanneer een langstlevende ouder hertrouwt en uit een tweede relatie kinderen krijgt, het ook een economische realiteit is dat de nalatenschap van de langstlevende wordt verminderd met de schuld en eventuele rente. Juist bij jonge mensen wordt in de praktijk geadviseerd om geen (hoge) rente in aanmerking te nemen, omdat dit er toe kan leiden dat de langstlevende beperkt wordt in haar mogelijkheden om aan anderen iets na te laten.

De door de Staatssecretaris geopperde defiscalisering van vorderingen en schulden en de alternatieven die in de literatuur¹¹ zijn aangedragen zijn niet alleen ingewikkeld maar leiden ook tot een onevenwichtige belastingheffing.

De Staatssecretaris suggereert als alternatief de rente als schuld in de nalatenschap van de langstlevende geheel of gedeeltelijk te negeren. Dit is eigenlijk een kwestie van waardering van de vordering en de daartegenoverstaande schuld. De waardering van de vordering hangt af van twee zaken: de opeisbaarheid en de hoogte van de rente. Hoe hoger de rente, hoe hoger de waarde van de vordering (en andersom).

Hierbij is voorstelbaar dat een vordering met een exorbitant hoge rente wellicht boven pari moet worden gewaardeerd. De verkrijging van de langstlevende is uiteraard lager naarmate de waarde van de vordering van de kinderen hoger is. In totaal kan niet meer worden belast dan de waarde in het economisch verkeer van de nalatenschap.

In plaats van defiscalisering van vorderingen/schulden en rente kan de waardering worden aangepakt. De richtlijn van de Hoge Raad (bij een samengestelde rente van 6% is geen sprake van een fictief vruchtgebruik) kan worden vervangen door aan de hand van de zakelijke rentepercentages die gelden ten tijde van het eerste overlijden, met inachtneming van de levens-/sterftekansen de vordering te waarderen.

Overigens geldt dit ook voor de waardering van de waarde van een vruchtgebruik; hierbij zou ook rekening moeten worden gehouden met de eventuele bevoegdheid tot vervreemding en vertering.

Het door de staatssecretaris gesignaleerde probleem dat de kinderen successierecht moeten betalen over een vermogensbestanddeel waarover zij niet kunnen beschikken of dat zij niet gemakkelijk liquide kunnen maken, is in de praktijk ons inziens zelden een probleem. In het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat de langstlevende het successierecht betaalt en verrekent met de vordering van de kinderen (art. 4:7 lid 1 sub e). Ook in de Successiewet zelf kan dit probleem van betalingsmoeilijkheden eenvoudig worden opgelost door, net zoals voor bloot eigendom/vruchtgebruik (art. 78 SW 1956), een bepaling op te nemen dat de kinderen kunnen verlangen dat de langstlevende het successierecht betaalt en verrekent met de vordering, of voorschiet. De Orde hecht eraan om te benadrukken dat het pijnpunt kennelijk niet is gelegen in het feit dat de kinderen successierecht verschuldigd zijn over hun verkrijging, maar dat de vrijstelling van de langstlevende niet geheel wordt benut. Dit zou kunnen worden opgelost door een gezinsvrijstelling op te nemen, zoals voorgesteld in

¹¹ I.J.F.A. van Vijfeijken, Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopen bij de economische realiteit, *Weekblad fiscaal recht* 2008/308.

onderdeel 7 hiervóór. Dit voorkomt dat de langstlevende successierecht moet betalen, terwijl zijn of haar eigen vrijstelling nog niet volledig is benut.

9 Recht van overgang

In zijn toespraak heeft de Staatssecretaris van Financiën geen aandacht besteed aan het recht van overgang. Mogelijk houdt dit verband met het geringe budgettaire belang van het recht van overgang. Naar de Orde begrijpt, bedraagt het inkomen op grond van het recht van overgang jaarlijks circa vijf miljoen euro. De vraag is of de kosten van de uitvoering en inning van de heffing opwegen tegen deze geringe opbrengst. De Orde is zich er van bewust dat het internationaal gebruikelijk is om een heffing vergelijkbaar met het recht van overgang te heffen. Voor het geval het recht van overgang gehandhaafd wordt, doet de Orde de volgende suggesties.¹²

De Orde suggereert om de zogenoemde 90%-keuzeregeling van artikel 1, lid 4, SW 1956 aan te passen. De huidige regeling heeft voor wat betreft erfrechtelijke verkrijgingen nauwelijks praktische betekenis. De regeling vereist bijvoorbeeld dat alle erfgenamen het eens zijn over het uitbrengen van de keus.¹³ Het belang bij het uitbrengen van de keus hoeft echter niet gelijk te zijn. Als voor een verkrijgersbelasting zou worden gekozen, past het niet dat niet elke verkrijger zelfstandig kan bepalen of gebruik wordt gemaakt van de keuzeregeling. De 90%-regeling kan vervallen, indien een gelijkschakeling plaatsvindt met de vrijstellingen die thans gelden voor het successie- en schenkingsrecht. Als gevolg hiervan zal ook in situaties waarin recht van overgang aan de orde is een beroep gedaan kunnen worden op de vrijstellingen voor het successie- en schenkingsrecht.

Voorts geeft de Orde een andere invulling van het situsbegrip in overweging, waarbij als uitgangspunt wordt genomen een beperking van het heffingsobject tot alleen onroerende zaken. Ter voorkoming van het ontgaan van recht van overgang en ter wille van de rechtsgelijkheid kunnen daarbij als onroerende zaken worden gehandhaafd de in de Successiewet 1956 daarmee gelijkgestelde situsgoederen, zodat een vormneutrale heffing wordt verkregen. Als daarnaast ervoor wordt gekozen om vorderingsrechten die zijn toe te rekenen aan in Nederland gelegen onroerende zaken, in de heffingsgrondslag te betrekken, zouden ook schulden aftrekbaar moeten worden, zulks in navolging van de conclusie van de Advocaat-Generaal in de zaak Arens-Sikkens (C-43/07).

Als gevolg van de beperking van het heffingsobject van het recht van overgang zullen binnenlands ondernemingsvermogen en winstrechten niet langer als situsvermogen worden aangemerkt. Voorzover bij de Orde bekend is de heffing op basis van de vermogensbestanddelen nagenoeg nihil. De eenvoud is derhalve gediend bij de beperking van het heffingsobject. De andere invulling van het begrip situsgoed zal vermoedelijk dus niet tot een derving van belastinginkomsten leiden, maar maakt de wetgeving wel aanzienlijk eenvoudiger.

¹² Zie ook F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, Internationale inspiratie voor een nieuwe successiewet, *Weekblad fiscaal recht* 2008/592 en F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, Internationale suggesties voor de nieuwe Wet schenk- en erfbelasting, *WPNR* 2008/6757.

¹³ F. Sonneveldt, There's small choice in rotten apples: het keuzerecht in de SW 1956, *NTFR* 2003/886.

10 Bedrijfsopvolgingsregeling

De Orde is het met de Staatssecretaris van Financiën eens dat de bedrijfsopvolgingsregeling ingewikkeld is. Het is verheugend te constateren dat de Staatssecretaris deze faciliteit beter toepasbaar en eenvoudiger wil maken. De Orde wil binnen dat kader graag enkele suggesties voor aanpassing van de regeling aanreiken.

10.1 Bedrijfsopvolging bij leven

Het grootste bezwaar van de huidige regeling is dat deze een bedrijfsopvolging bij overlijden stimuleert boven een – economisch te prefereren – bedrijfsopvolging bij leven. Bedrijfsopvolging bij leven geeft een grotere waarborg voor continuïteit van de onderneming, omdat de voormalige ondernemer nog beschikbaar is voor advies en een dergelijke bedrijfsopvolging op geleidelijke wijze kan plaatsvinden en niet onverwachts komt. De huidige regeling ontmoedigt dit, onder andere door de extra voorwaarden die worden gesteld aan een schenking van een belang in een actieve onderneming. De schenker moet dat belang in de onderneming dan ten minste vijf jaar bezitten én moet minimaal 55 jaar zijn of voor ten minste 45% arbeidsongeschikt. Bij overlijden geldt deze wachttijd en leeftijdseis niet. De Orde pleit er daarom voor de faciliteit voor bedrijfsopvolging bij leven (schenking) aantrekkelijker te maken.

Volledigheidshalve wijst de Orde op het verschil in fiscale behandeling tussen bedrijfsopvolging bij leven en bij overlijden in de inkomstenbelasting. Idealiter zou naar de mening van de Orde ook in de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting een algemene doorschuifregeling worden opgenomen, vergelijkbaar met de huidige doorschuifregeling in geval van overlijden. De Orde realiseert zich echter dat dit geen onderdeel is van onderhavige herziening van de Successiewet.

10.2 Voortzettingseis

Een bedrijfsopvolgingsregeling die reële bedrijfsoverdrachten wil faciliteren, zal een meer economische benadering van de voortzettingseis moeten hanteren. De huidige regeling schiet op dit onderdeel tekort. De voortzettingseis moet materieel worden ingevuld vanuit de positie van de overnemer: die moet als ondernemer bedrijfseconomisch verantwoord kunnen omgaan met de overgenomen onderneming. In de huidige regeling is de voortzettingseis ingevuld vanuit de positie van de overdrager: wat hij aan bedrijfsactiviteiten bijeen heeft gebracht ten tijde van de bedrijfsoverdracht, is bindend voor de bedrijfsvoering van de overnemer voor maar liefst vijf jaar. Deze invulling van de voortzettingseis richt zich meer op bescherming van de claim van de fiscus op het overgedragen ondernemingsvermogen, dan op het waarborgen van de continuïteit van de onderneming. De verplichting van de overnemer om de verkregen onderneming vijf jaar ongewijzigd voort te zetten respectievelijk de verplichting van de BV om haar bedrijfsactiviteiten eenzelfde periode ongewijzigd voort te zetten, zal vrijwel altijd gaan conflicteren met economische omstandigheden. Een gezonde bedrijfsvoering kan met zich brengen dat een deel van de bedrijfsactiviteiten of een actieve deelneming (binnen de

vijfjaarsperiode) wordt afgestoten, gewijzigd of stilgelegd. Een andere economische gewenste wijziging kan zijn dat een samenwerkingsverband met andere marktpartijen wordt aangegaan.

De Orde adviseert derhalve om de niet-stakingsficties uit de huidige regeling kritisch te bezien en meer in overeenstemming te brengen met de regelingen in de inkomstenbelasting ten aanzien van het staken van een onderneming. Dit zal de eenvoud en consistentie van de regeling ten goede komen.

10.3 Uitbreiding tot recht van overgang, tbs-vermogen en vordering op bedrijfsopvolger

De bedrijfsopvolgingsregeling geldt uitsluitend als er ondernemingsvermogen wordt verkregen. De Orde onderschrijft op zich dit uitgangspunt. Binnen dit uitgangspunt past het echter om ook het vermogen dat onder de terbeschikkingstellingsregeling (als bedoeld in de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001) valt, als ondernemingsvermogen voor de bedrijfsopvolgingsregeling aan te merken. De argumenten die de wetgever heeft gegeven om dit tbs-vermogen als ondernemingsvermogen te behandelen voor de heffing van inkomstenbelasting, rechtvaardigen naar de mening van de Orde om dit vermogen ook onder de bedrijfsopvolgingsregeling voor het schenkings- en erfrecht te brengen. Dit geldt eveneens voor de vordering op de bedrijfsopvolger.

Indien het recht van overgang met betrekking tot binnenlands ondernemingsvermogen gehandhaafd blijft (zie onderdeel 9 hiervoor) dan is het naar het oordeel van de Orde in lijn met het EU-recht om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ook toe te passen op de verkrijging van dit vermogen. De Orde pleit er derhalve voor om de vrijstelling ook toe te passen voor de heffing van het recht van overgang.¹⁴

11 Uniforme waardering

Op dit moment bestaan er verschillen in de vrijstelling van bepaalde bezittingen en de waardering van vruchtgebruik en periodieke uitkeringen in de Wet IB 2001, Wet waardering onroerende zaken (WOZ) en Successiewet.

Artikel 5.22 en de artikelen 18 en 19 Uitvoeringsbesluit IB geven regels voor waardering van genotsrechten en periodieke uitkeringen in de inkomstenbelasting. Artikel 21, lid 8, SW 1956 en de artikelen 5 tot en met 10 Uitvoeringsbesluit SW bevatten de waarderingsregels voor genotsrechten en periodiek uitkeringen voor het successie- en schenkingsrecht. In beide wetten wordt de waarde berekend op basis van een leeftijdsafhankelijke factor die wordt vermenigvuldigd met een verondersteld rendementspercentage. Zowel de leeftijdsafhankelijke factoren als het rendementspercentage (4% IB en 6% SW) verschillen. Het is in het kader van een eenvoudige en evenwichtige wetgeving wenselijk dat voor de berekening van de waarde van genotsrechten en periodieke uitkeringen in de inkomstenbelasting en

¹⁴ Voor een uitgebreide analyse verwijzen wij graag naar A. de Haan, *Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, paragraaf 5.3.2.

schenk- en erfbelasting uniforme waarderingsregels worden gehanteerd. Vermoedelijk zal uniformering budgettair neutraal zijn.

12 Samenvatting

Samengevat doet de Orde de volgende suggesties:

- a. De herziening van de huidige Successiewet dient niet geïsoleerd te worden gezien maar in onderlinge samenhang met met name de inkomsten- en vennootschapsbelasting.
- b. Er dient een duidelijke keuze te worden gemaakt voor het aanknopingspunt van de heffing van schenkings- en successierecht, waarbij zij aangetekend dat het internationaal gebruikelijk is aan te sluiten bij de woonplaats van de erflater respectievelijk de schenker. In elk geval is de Orde geen voorstander van een gemengd systeem dat aanknoopt bij zowel de schenker/erflater als de verkrijger. Dit leidt tot een verhoogde complexiteit en vergroot het risico van internationale dubbele belastingheffing.
- c. Complementair aan de herziening van de Successiewet dienen nieuwe verdragen te worden gesloten en dienen bestaande verdragen en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 te worden aangepast.
- d. Er is dringend behoefte aan een Nederlands alternatief voor de trust, Spf en buitenlandse doelvermogens.
- e. De verkrijging door de langstlevende dient volledig te worden vrijgesteld. Tevens dienen hierbij het partnerbegrip en de waardering éénduidiger te worden. Ook kan een gezinsvrijstelling worden overwogen in plaats van een vrijstelling per persoon.
- f. Er dient een faciliteit te komen voor elkaar snel opvolgende verkrijgingen.
- g. Het recht van overgang moet worden vereenvoudigd (dan wel te worden afgeschaft). In ieder geval dient het in overeenstemming met het EU-recht te worden gebracht.
- h. De bedrijfsopvolgingsregeling dient te worden verbeterd door een aangepaste voortzettingseis en de regeling uit te breiden met de zogenoemde tbs-vermogensbestanddelen.

30 juni 2008,

De Werkgroep schenk- en erfbelasting van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van belastingadviseurs

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken	(in te vullen door de Algemene Secretarie) naar werkvb.		daglijstnr.	getypt	gecoll.	UITERSTE VERZENDDATUM (alleen bij spoedbehandeling)	
	naar postk.		verzonden - 8 JUL 2008	classificatienr.	in circulatie		
	onderdeel, subonderdeel			redacteur, datum en par		10.2.e	1 juli 2008
	Directie Algemene Fiscale politiek			rubricering		vertalen in het	
Ministerie van Financiën	AAN			geldelijk bezwaar (in te vullen door Centr. dir. FEZ.)			
	SRA-Bureau			jaar	artikel	post	bedrag
	tav 10.2.e						
	Postbus 335			vorige stukken / geraadpleegde stukken			
	3430 AH Nieuwegein			10.2.e			
kenmerk afzender		datum referte		correspondentiernr.	doorkiesnr.	datum	
				AFP 2008-490 M	7168		
onderwerp Herziening Successiewet							

Minute Formulier	wijzigingen, aantekeningen in terne aanwijzingen	tekst met daaronder afschriften voor
	TREFWOORD: SUCCESSIEWET	10.2.e Afschriften bestemd voor: C4-20 secretariaat AFP 11.1 C4-16 mevr. 10.2.e C5-15 mevr. 10.2.e 10.2.e

te tekenen door	bijlagen		functionaris	plv. dir. AFP
DGFZ			datum en paraaf	10.2.e
onderdeel c.q. functionaris	dir. DB		onderdeel spar.	
datum en paraaf	10.2.e		DGFZ	
medeparaaf			eindparaaf	10.2.e

10.2.e

Dubbel met p. 4

Dubbel met p. 4.



Directie Algemene Fiscale Politiek

SRA-Bureau

tav 10.2.e

Postbus 335

3430 AH Nieuwegein

Datum

- 8 JUL 2008

Uw brief (Kenmerk)

Ons kenmerk

AFP 2008-490 U

Inlichtingen

10.2.e

Onderwerp

Herziening Successiewet

E 10.2.e @minfin.nl

Geachte 10.2.e

Hartelijk dank voor uw mail van 20 maart jl. waarin u suggesties doet met betrekking tot de vormgeving van de nieuwe Schenk- en erfbelasting. De staatssecretaris stelt het zeer op prijs dat u de moeite heeft genomen de pen op te pakken. Deze moderniseringsslag wil hij namelijk samen met de Nederlandse samenleving vormgeven.

Uw brief geeft uw betrokkenheid bij en denkrichting over de Schenk- en erfbelasting goed weer. Ik heb uw brief dan ook doorgeleid naar de projectgroep die bezig is de modernisering vorm te geven. De projectgroep inventariseert de verschillende suggesties die door u en anderen aan de staatssecretaris in overweging zijn meegegeven. Dit zal ertoe leiden dat er na het zomerreces van de Tweede Kamer een verkenning aan de Eerste en Tweede Kamer wordt gezonden waarin op hoofdlijnen de vormgeving van de nieuwe wet wordt weergegeven.

Ik vertrouw erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.

Met vriendelijke groet,
de staatssecretaris van Financiën,
namens de 10.2.e
de directeur-generaal Fiscale Zaken

10.2.e

mr. drs. T.W. Langejan

Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Bezoekadres
Prinsenhof
Prinses Beatrixlaan 512, Den Haag

www.minfin.nl

Samenvatting standpunt SRA 'Successiebeleid'

buiten verzoek

Gelijke behandeling vermogen

Als men voldoende geld heeft om het successierecht te betalen, is een vrijstelling niet nodig. Zeker indien de onderneming een zeer hoge waarde vertegenwoordigt, is de heffing van successierecht gerechtvaardigd op basis van het zogenoemde buitenkansbeginsel.⁴ Dat betekent een omvorming naar een invorderingsfaciliteit.

Als men altijd een gedeeltelijke vrijstelling voor ondernemingsvermogen wil, zou men die naar het oordeel van SRA ook moeten geven voor ander vermogen. Dan ontstaat namelijk een gelijke behandeling van ondernemingsvermogen en ander vermogen. Behalve voor situaties waarin liquiditeitsproblemen bestaan, ziet SRA geen reden voor de huidige ongelijke behandeling tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen.

De afwijkende behandeling waar nu sprake van is, is onder omstandigheden zelfs onverstandig. Zo bestaat bijvoorbeeld de mogelijkheid dat erfgenamen besluiten toch de onderneming voort te zetten om van de vrijstelling te kunnen profiteren, terwijl zij de onderneming eigenlijk niet echt willen voortzetten. Voor de onderneming zijn dergelijke fiscaal geïnitieerde voortzettingen niet aanbevelenswaardig.

SRA constateert dat uit onderzoeken, andere dan die welke betrekking hebben op enquêtes onder belastingbetalende belanghebbenden, niet kan worden afgeleid dat de vrijstelling daadwerkelijk noodzakelijk is om de continuïteit van bestaande ondernemingen te kunnen garanderen. Dit roept de vraag op of de bestaande vrijstelling wel terecht is ingevoerd, althans of deze terecht niet is gekoppeld aan een gebrek aan liquiditeiten.

Als niet kan worden aangetoond dat de bestaande vrijstellingsmethodiek essentieel is voor het voortbestaan van ondernemingen, kan men de partiële vrijstelling afschaffen eventueel onder gelijktijdige verhoging van de algemene vrijstellingen.

Als wel een vrijstelling nodig is om de continuïteit van ondernemingen te waarborgen, kan een invorderingsfaciliteit worden geïntroduceerd. Als de liquiditeitspositie zodanig is dat de continuïteit in gevaar komt door de heffing van het successierecht of de solvabiliteitsverhoudingen van de onderneming moeten worden aangelast, kan de inning van het verschuldigde successierecht worden opgeschort.

SRA heeft een voorkeur voor het invoeren van een invorderingsfaciliteit onder afschaffing van de partiële vrijstelling. Deze faciliteit zou moeten gelden voor het successierecht op vermogensbestanddelen die niet of slechts moeilijk te gelde te maken zijn of die zijn gerelateerd aan het drijven van een onderneming. Indien men de bestaande partiële vrijstelling wenst te handhaven, hetgeen bijvoorbeeld uit eenvoudsoverwegingen kan worden bepleit, zou deze zich volgens de SRA in ieder geval mede moeten uitspreken tot vermogen dat aan het drijven van de onderneming is gerelateerd. Men kan dan denken aan zogenoemd werkzaamheidsvermogen, zijnde de vermogensbestanddelen waarvan de voordelen voor de toepassing van de inkomstenbelasting worden belast als resultaat uit overige werkzaamheid. Het bedrijfspand dat tot het privévermogen behoort en wordt verhuurd aan de eigen BV is daarvan een voorbeeld.

buiten verzoek

Suggesties bij handhaving huidige vrijstelling ondernemingsvermogen

Zoals hiervoor is opgemerkt bestaan tegen onderdelen van de huidige partiële vrijstelling voor ondernemingsvermogen bezwaren. Ondanks het feit dat SRA een wijziging in de bestaande vrijstelling bepleit, geeft SRA voor het geval van continuering van deze vrijstelling de volgende technische suggesties voor wijzigingen.

1. Als sprake is van de verkrijging van aandelen in een houdstermaatschappij die op haar beurt weer aandelen in een werkmaatschappij bezit, kan de faciliteit worden toegepast als een onderneming wordt gedreven, hetgeen onder voorwaarden kan worden beoordeeld door de activiteiten en de bezittingen te consolideren. De interpretatie van de staatssecretaris van Financiën is dat de voorwaarden inhouden dat de houdstermaatschappij het beleid van de dochtermaatschappij (mede) kan bepalen dan wel dat de houderstermaatschappij tenminste 50% van het geplaatste aandelenkapitaal bezit. Nu de beleidsbepalende invloed irrelevant is daar waar de onderneming wordt gedreven in een BV zonder houdsterstructuur, begrijpen we niet waarom genoemde voorwaarden ingeval van een houdsterstructuur worden gesteld. Daarom pleit de SRA ervoor de faciliteit ook toe te passen ten aanzien van het in de werkmaatschappij besloten liggende ondernemingsvermogen als de aandelen in de werkmaatschappij voldoen aan de in de inkomstenbelasting geldende kwalitatieve voorwaarden voor een aanmerkelijk belang vormen.¹
2. In gevallen van bedrijfsoverdracht blijft het bedrijfspand veelal achter bij de stakende ondernemer. Ook bestaat de reële mogelijkheid dat het in de onderneming in gebruik zijnde pand wordt gehuurd van de aandeelhouder. Indien het bedrijfspand overgaat naar degene die de onderneming voortzet of de aandelen verkrijgt, dan is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ten aanzien van het bedrijfspand niet van toepassing. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit geldt evenmin voor ter beschikking gesteld vermogen in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001. De SRA vindt het wenselijk dat ook op de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van toepassing is.
3. Wordt uitstel van betaling verleend voor de successie- of schenkingsrechten, dan komt de belastingschuld niet in mindering voor de heffing van het forfaitaire rendement in box 3 Wet IB 2001. Dit betekent dat de tegemoetkoming in de vorm van uitstel van betaling, voor een deel weer wordt tenietgedaan. De SRA meent dat de onderhavige schuld voor de toepassing van box 3 in mindering moet worden gebracht.
4. Uitstel van betaling voor een mede-verkrijger, wordt beëindigd als zich ten aanzien van deze mede-verkrijger een gebeurtenis voordoet als bedoeld in art. 53b, derde lid, SW 1956. Daardoor wordt het uitstel van betaling afhankelijk van gebeurtenissen die mogelijk niets te maken hebben met of buiten de invloedssfeer vallen van de persoon aan wie het uitstel is verleend. Wanneer de onderneming wordt beëindigd door de bedrijfsopvolger, terwijl nog geen voldoening van de vordering kan plaatsvinden, is het niet terecht dat het uitstel wordt beëindigd. De SRA vindt dat deze regeling moet komen te vervallen; in ieder geval moet er in zulke gevallen geen afhankelijkheid van anderen bestaan.

5. Belangrijke voorwaarde voor toepassing van de faciliteit is dat de verkregen onderneming moet worden voortgezet én, waar het aandelen betreft, de aandelen niet van de hand mogen worden gedaan (vervreemding). Voor beide voorwaarden geldt dat na verkoop van vijf jaar een vervreemding wel tot de mogelijkheden behoort. Na verkoop van die periode wordt de conserverende aanslag die betrekking heeft op het vrijgestelde ondernemingsvermogen kwijgescholden en op dat moment wordt de faciliteit derhalve definitief.
In het geval van een (gedeeltelijke) vervreemding binnen de genoemde periode van 5 jaar, wordt de faciliteit voor het daarmee corresponderende deel ingetrokken en wordt het uitstel van betaling beëindigd. Als de verkrijger de onderneming binnen genoemde vijftiaansperiode bijvoorbeeld gezamenlijk met zijn partner wenst voort te zetten in de vorm van een vennootschap onder firma, vormt het aangaan van die vennootschap voor de toepassing van de Wet IB 2001 een gedeeltelijke staking van de onderneming. Het aangaan van een samenwerkingsverband met de partner leidt dan tot een gedeeltelijke intrekking van de faciliteit. Afhankelijk van de wijze waarop de vennootschap contractueel wordt vormgegeven behoeft de initiële voortzetter zijn belang bij hetgeen hij in het kader van de nalatenschap of schenking heeft verkregen niet te verliezen, bijvoorbeeld als een voorbehoud tot de aanwezige stille reserves wordt gemaakt of als de verkregen vermogensbestanddelen slechts in genot worden ingebracht in de vennootschap. Desalniettemin zou een gedeeltelijke intrekking van de faciliteit aan de orde kunnen zijn. De SRA acht (gedeeltelijke) intrekking van de faciliteit niet wenselijk en stelt voor de faciliteit te continueren als er sprake is van het aangaan van een samenwerkingsverband met de partner of met de kinderen van degene die de onderneming heeft verkregen. Deze uitbreiding zou naar onze mening ook moeten gelden voor situaties waarin aandelen worden verkregen en een deel van de betreffende aandelen (of eventueel een deel van de aandelen in een werkmaatschappij) wordt vervreemd aan de partner of de kinderen van de belastingplichtige.
6. Indien binnen twee jaar na het overlijden de verkregen onderneming krachtens verdeling aan anderen toekomt, kan worden verzocht tot herziening van de faciliteit. Degene die in eerste instantie voor bijvoorbeeld 1/3-deel was gerechtigd tot het ondernemingsvermogen en nadien in het kader van de verdeling van de nalatenschap de gehele onderneming verkrijgt, kan verzoeken alsnog voor het gehele uiteindelijke ondernemingsvermogen de vrijstelling toe te passen. In de praktijk blijkt de genoemde tweejaarstermijn kort te zijn. SRA bepleit verlenging van deze termijn, welke termijnverlenging ook wordt geadviseerd ten aanzien van de dienovereenkomstige bepaling uit de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting.
Bij een wijziging in de gerechtigdheid tengevolge van de verdeling, gaat de termijn gedurende welke de onderneming door de verkrijger moet worden voortgezet lopen vanaf het verdeelingsmoment en niet vanaf het overlijdensmoment. SRA bepleit de termijn in alle gevallen te laten aanvangen op het overlijdensmoment, dan wel de termijn slechts ten aanzien van het vermogen dat men door de verdeling additioneel verkrijgt de termijn op het verdeelingsmoment te laten aanvangen. De huidige systematiek heeft tot gevolg dat de voortzettingstermijn materieel zeven jaar bedraagt.

¹ Zie bijvoorbeeld ook prof. mr. drs H.P.A.M. van Arendonk, Samen werken, samen leven: - verkiezingsbeloften waargemaakt, MBB 2007/147 en, van dezelfde auteur, De uitdaging van de tweede dolescentie: de fiscaliteit als viagra, MBB 2008/457

² Zie onder meer prof. dr J.L.M. Jansen, Recente fiscale ontwikkelingen voor ondernemers, MBB 2005/3. Anders: mr J.N.A. Kwantes, Een warme, een lauwe of een koude douche, MBB 200/155. Laatstgenoemde bepleit overigens als alternatief voor de door geprefereerde algehele afschaffing een

verlaging van het successierecht en invoeren van vergaande neutraliteit tussen verschillende soorten belastingplichtigen.

buiten verzoek

¹⁰ Zie voor een meer gedetailleerde behandeling van de thans voorliggende problematiek bijvoorbeeld mr A.M.A. de Beer, Houdstersstructuren en de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, Weekblad Fiscaal Recht 6742, 22 november 2007, blz. 1251 ev. en de aldaar nader aangehaalde literatuur.

Successiebeleid

Algemeen

De positie van het successierecht staat ter discussie.¹ Het successierecht wordt als een uitermate onplezierige en hoge heffing ervaren die bovendien wordt geheven op een onplezierig moment.² Het successierecht wordt gezien als een belasting die eerder belaste inkomsten opnieuw belast. Dit zou onwenselijk of zelfs onaanvaardbaar zijn. Ook de SRA is van mening dat de huidige successiewet aan hervorming toe is. Lagere tarieven en hogere vrijstellingen verdienen aanbeveling.

buiten verzoek

buiten verzoek

De huidige partiële vrijstelling voor ondernemingsvermogen⁴ is voor ondernemers en dga's bijzonder aantrekkelijk. De huidige gedeeltelijke vrijstelling werkt contraproductief. Ondernemers wachten met de overdracht tot het moment van overlijden en er ontstaat een ongelijke behandeling tussen verschillende ondernemer afhankelijk van de vraag wanneer zij hun onderneming overdragen.⁵ Weliswaar geldt de faciliteit ook ingeval ondernemingsvermogen wordt geschonken, doch dit is minder aantrekkelijk. Dit komt door het ontbreken van een doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting voor zogenoemde aanmerkelijkbelangsaandelen alsmede de beperkende voorwaarden die worden gesteld aan de doorschuiffaciliteiten voor ondernemingsvermogen in de zin van de inkomstenbelasting. Met name ten aanzien van aanmerkelijkbelangsaandelen wordt daardoor niet of zeer beperkt gebruik gemaakt van de schenkingsfaciliteit voor ondernemingsvermogen in het successierecht en komt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit uit het successierecht pas aan de orde bij overlijden. Door tot een integrale benadering te komen van een bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de inkomstenbelasting en het successierecht tezamen, kan dit worden ondervangen.

SRA denkt evenwel dat de gedeeltelijke vrijstelling voor ondernemingsvermogen ten principale niet nodig is als men voldoende geld heeft om het successierecht te betalen. Zeker indien de onderneming een zeer hoge waarde vertegenwoordigt, is de heffing van successierecht gerechtvaardigd op basis van het zogenoemde buitenkansbeginsel.⁶ Niet valt in te zien waarom ondernemingsvermogen gedeeltelijk wordt vrijgesteld en ander vermogen niet, althans niet indien de betrokkenen over voldoende vermogen beschikken om het verschuldigde successierecht te voldoen. Als men ook zonder liquiditeitsproblemen een gedeeltelijke vrijstelling voor ondernemingsvermogen wil, zou men die naar het oordeel van SRA ook moeten geven voor ander vermogen. Dan ontstaat namelijk een gelijke behandeling van ondernemingsvermogen en ander vermogen. Behalve voor situaties waarin liquiditeitsproblemen bestaan, ziet SRA evenwel geen reden voor de huidige ongelijke behandeling tussen ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen. Deze insteek leidt tot de suggestie de huidige gedeeltelijke vrijstelling voor ondernemingsvermogen om te vormen naar een invorderingsfaciliteit.

buiten verzoek

buiten verzoek