

Voorts is de Orde van mening dat de motivering om de vrijstelling te beperken tot onroerende zaken niet overtuigt.

Systematisch zou het logisch zijn om alle (ter beschikking gestelde) vermogensbestanddelen vrij te stellen die in de onderneming van de BV worden gebruikt. Gelet op de ratio van de terbeschikkingstellingsregeling acht de Orde een limitatieve opsomming van vrijgestelde vermogensbestanddelen hier wel te billijken, maar dat de vordering van de directeur-groootaandeelhouder op zijn BV uitgesloten wordt van de vrijstelling acht de Orde onjuist. Dit ter beschikking gesteld vermogen is dienstbaar aan de onderneming van de BV en fungeert in feite als ondernemingsvermogen.

De Orde bepleit de vrijstelling voor terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen uit te breiden met de vordering van directeur-groootaandeelhouder op de BV en de voorwaarden voor de vrijstelling voor deze vermogensbestanddelen op de hiervoor beschreven wijze te versoepelen.

De Orde onderschrijft de doelstelling van het wetsvoorstel om de verkrijging van een indirect en een direct aanmerkelijk belang in een actieve BV (die een onderneming drijft) zoveel mogelijk gelijk te behandelen. De voorgestelde toerekening van bezittingen en schulden van een dochtervennootschap aan de houdstervennootschap en het vervallen van de beleidseis bij holdingstructuren draagt bij aan een vereenvoudiging van de bedrijfsopvolgingsregeling. De Orde ondersteunt derhalve deze versoepelingen.

De Orde wijst erop dat bij de toerekening van bezittingen en schulden van de dochtervennootschap aan de houdstervennootschap problemen kunnen ontstaan als de dochtervennootschap verschillende soorten aandelen heeft uitgegeven. De Orde vraagt bij de uitwerking van de toerekening in de aangekondigde ministeriële regeling hieraan aandacht te schenken.

De Orde heeft met verbazing kennis genomen van de aanscherping van de regeling bij de verkrijging van een medegerechtigdheid of van preferente aandelen in een BV. Deze aanpassing leidt tot een ernstige beperking van het toepassingsbereik van de regeling, en dat vindt de Orde ongewenst.

De Orde is met de staatssecretaris van mening dat uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen gefaciliteerd moeten worden, maar kan hem niet volgen in zijn conclusie dat dit met zich brengt dat de verkrijger van de preferente aandelen slechts voor de vrijstelling in aanmerking komt als hij reeds aanmerkelijkbelanghouder is van gewone aandelen die zijn uitgereikt bij de omzetting tot preferente aandelen. Het gaat hier met name om het cumulatieve aspect van de drie voorwaarden als bedoeld in het voorgestelde art. 35c, lid 4, SW 1956, en in het bijzonder om de voorwaarde in onderdeel c van dat artikellid. De vereiste gecombineerde verkrijging maakt bedrijfsopvolging – ook naar derden! – in reële situaties volstrekt onmogelijk. Een voorbeeld ter toelichting: A houdt alle aandelen in de actieve BV X met een waarde van € 5. A is 60 jaar oud en ziet in geen van zijn kinderen een goede bedrijfsopvolger. Commercieel directeur B, al jaren in loondienst bij BV X, is wél een geschikte bedrijfsopvolger. Om de bedrijfsopvolging voor B ‘financierbaar’ te maken worden alle gewone aandelen omgezet in cumulatief preferente aandelen, en geeft BV X gewone aandelen uit aan B. A en B komen in het kader van de bedrijfsopvolging overeen dat BV X de cumulatief preferente aandelen over een reeks van jaren zal inkopen. Kort daarop overlijdt A. De door hem gehouden cumulatief preferente aandelen vererven in gelijke mate aan zijn kinderen/erfgenamen.

Die kunnen onder de voorgestelde regeling geen gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat zij geen (aanmerkelijk) belang in de gewone aandelen in BV X hebben. Om de erfbelasting te kunnen voldoen, moeten zij BV X dwingen om versneld hun cumulatief preferente aandelen in te kopen. Dat kan BV X financieel in grote problemen brengen, waardoor de bedrijfsopvolging door B mislukt.

De Orde wijst erop dat als de bedrijfsopvolgers geen gewone aandelen (artikel 35c lid 4 onderdeel b en c) hebben verkregen maar bijvoorbeeld winstbewijzen – verder bestaat geen verschil met de in artikel 35c lid 4 geschetste structuur- die een aanmerkelijk belang vormen, zij geen gebruik kunnen maken van de faciliteit als zij de cumulatief preferente aandelen krachtens schenking of erfrecht verkrijgen. De Orde vermoedt dat dit niet de bedoeling is van de wetgever.

De voorgestelde regeling voor preferente aandelen kan ook tot averechtse gevolgen leiden voor de vennootschap die preferente aandelen in een andere vennootschap houdt. De vraag is dan of de preferente aandelen ondernemingsvermogen vormen of niet. De Orde gaat ervan uit dat de bijzondere regeling van het vierde lid in die situatie niet van toepassing is. De tekst van de wet is naar de mening van de Orde op dit punt niet duidelijk.

Voorts wijst de Orde erop dat de voorgestelde wettekst in onderdeel a spreekt over “de preferente aandelen die een omzetting vormen van (...) gewone aandelen.” Dit is naar de mening van de Orde nodeloos beperkend. Een bedrijfsopvolging door middel van preferente aandelen kan op verschillende wijzen plaatsvinden. Een van de varianten is inderdaad de in de voorgestelde wettekst omschreven variant van omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen en uitreiking van nieuwe gewone aandelen aan de bedrijfsopvolger. Echter, een bedrijfsopvolging kan ook geschieden door middel van een aandelenfusie ex art. 3.55 Wet IB 2001 of een bedrijfsfusie ex art. 14 Wet VpB 1969, waarbij aan de inbrenger onmiddellijk preferente aandelen worden uitgereikt. Volgens de voorgestelde tekst van art. 35c, vierde lid, onderdeel a, SW 1956 is in zo’n geval de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing, want er is geen sprake van ‘omvorming’. Om in zo’n geval toch de bedrijfsopvolgingsfaciliteit deelachtig te worden dienen in het kader van de aandelen- of bedrijfsfusie eerst gewone aandelen te worden uitgereikt aan de inbrenger welke gewone aandelen vervolgens worden ‘omgevormd’ in preferente aandelen teneinde de bedrijfsopvolgingsfaciliteit deelachtig te worden. De Orde ziet niet in waarom dit soort omwegroutes nodig zijn en verzoekt de staatssecretaris de wettekst zodanig anders te formuleren dat ook een aandelen- resp. bedrijfsfusie, waarbij in één keer rechtstreeks preferente aandelen worden uitgereikt aan de inbrenger, kwalificeert voor de faciliteit.

De Orde vraagt zich verder af wat exact onder het begrip ‘preferente aandelen’ moet worden verstaan. In de wet is geen definitie opgenomen. In het spraakgebruik zijn ‘gewone aandelen’ aandelen die volledig meedelen in de winst en ‘preferente aandelen’, aandelen die recht geven op een vast dividend dat met voorrang op de gewone aandeelhouders wordt uitgekeerd. In juridisch opzicht is een preferent aandeel echter elk aandeel dat voorrang geeft op de winst ten opzichte van een categorie andere aandelen. Voorts meent de Orde dat ook letteraandelen waarvan de statuten van de BV voorzien in een preferent dividend met voorrang op andere (letter)aandelen ook moeten kwalificeren als preferente aandelen in de zin van deze bepaling. De Orde vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen.

Zoals opgemerkt is de Orde verbaasd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor een medegerechtigdheid sterk wordt beperkt. In de MvT staat dat is beoogd een rechtsvormneutrale faciliteit te creëren en reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren. Het beperken van de faciliteit komt in strijd met de rechtsvormneutraliteit. Er bestaat geen verschil tussen een medegerechtigde die een 5% belang heeft in een open commanditaire vennootschap en een medegerechtigde die voor 5% participeert in een besloten commanditaire vennootschap. In het geval van participatie in een open commanditaire vennootschap bestaat wel recht op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en bij de participatie in een besloten commanditaire vennootschap bestaat slechts onder zeer stringente voorwaarden recht op de faciliteit. Beide zijn slechts aansprakelijk voor het bedrag van hun kapitaalbijbreng en gerechtigd tot 5% van de winst. Voorts is sprake van een reële bedrijfsoverdracht. De commanditaire vennootschap zelf drijft een onderneming anders zou de commanditaire vennoot geen medegerechtigde zijn in de zin van artikel 3.3 lid 1 letter a Wet IB 2001. In de praktijk worden liquiditeitsproblemen voorzien in bijvoorbeeld de scheepvaartbranche indien de medegerechtigde niet langer gefaciliteerd wordt. Het te gelde maken van het commanditaire aandeel is veelal niet mogelijk, het commanditaire aandeel is feitelijk niet overdraagbaar en de commanditaire vennootschap zelf heeft geen liquiditeiten om het belang over te nemen. De Orde meent dat de faciliteit voor de medegerechtigde gehandhaafd dient te blijven.

Een vordering die ontstaat in het kader van een bedrijfsopvolging vertoont in economische zin grote gelijkenis met preferente aandelen. De Orde vraagt zich af waarom de vordering niet op dezelfde voorwaarden kan kwalificeren als ondernemingsvermogen.

In het verlengde hiervan merkt de Orde op dat het in de praktijk veelvuldig voorkomt dat, bijvoorbeeld ter beperking van de dubbele belastingheffing die het gevolg is van de 'thin capitalisation'-regeling van art. 10d Wet VpB 1969, vorderingen zijn getransformeerd in (cumulatief) preferente aandelen. Gelet op de voorgestelde wettekst in genoemd art. 35c, vierde lid, onderdeel a, SW 1956 kwalificeren deze (cumulatief) preferente aandelen niet voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Dit noopt belastingplichtigen ertoe de (cumulatief) preferente aandelen om te zetten in gewone aandelen en vervolgens deze gewone aandelen weer (terug) om te vormen in (cumulatief) preferente aandelen. Ook dit acht de Orde eenodeloze omwegroute. De Orde is van mening dat op dergelijke wijze ontstane (cumulatief) preferente aandelen steeds moeten kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In het algemeen gezegd meent de Orde dat, als de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ook geldt voor (cumulatief) preferente aandelen, quod non, het vervolgens niet uit moet maken op welke wijze deze (cumulatief) preferente aandelen zijn ontstaan. De Orde kan zich ook voorstellen dat de huidige voorgestelde wettekst in voorkomende gevallen in de praktijk noopt tot ver in de tijd teruggaande historische onderzoeken teneinde vast te stellen op welke wijze de preferente aandelen ooit zijn ontstaan. Ook dit acht de Orde, gelet op de werkbaarheid van de regeling, onwenselijk. De Orde verzoekt de staatssecretaris derhalve met klem de voorgestelde tekst van art. 35c, vierde lid, SW 1956 te herformuleren.

Artikel 35d SW

De beperking van de groep aanmerkelijkbelanghouders die als schenker of erfflater kunnen kwalificeren voor toepassing van de regeling tot de houders van een 'echt' aanmerkelijk belang, is voor de Orde een logische uitwerking van de doelstelling om alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.

De Orde wijst er echter op dat bij bedrijven die al over meerdere generaties zijn vererfd, vaak een fictief aanmerkelijk belang is ontstaan, omdat de middelen ontbreken om af te rekenen. De Orde vraagt zich af of voor deze gevallen, nu de vrijstellingsfaciliteit niet van toepassing is, soelaas kan worden geboden door uitstel van betaling mogelijk te maken.

De Orde is van mening dat een bezitstermijn van één jaar in het geval van overlijden een adequate maatregel is om misbruik van de regeling te voorkomen. De Orde bepleit daarbij wel de invoering van de mogelijkheid om coulance te bieden en de vrijstelling alsnog te verlenen als een ondernemer komt te overlijden binnen de bezitstermijn van een jaar én uit de feiten en omstandigheden duidelijk is dat hij die onderneming niet heeft opgestart met het primaire doel om belast privé-vermogen om te zetten in (deels) onbelast ondernemingsvermogen.

De Orde vindt het een goede zaak dat de bezitstermijn bij schenking van ondernemingsvermogen wordt versoepeld door het laten vervallen van de voorwaarde dat de schenker 55 jaar of ouder ofwel voor 45% of meer arbeidsongeschikt moet zijn, wil de vrijstelling bij schenking van ondernemingsvermogen van toepassing kunnen zijn.

Artikel 35e SW

De voortzettingseis van de bedrijfsopvolgingsregeling volgt in beginsel het stakings- en vervreemdingsbegrip uit de Wet inkomstenbelasting 2001, zo vermeldt de MvT. De Orde onderschrijft dat uitgangspunt, maar constateert dat de wetgever dat beginsel wel weer snel loslaat. De toelichting staat uitzonderingen toe 'wanneer de specifieke aard van de bedrijfsopvolgingsregeling daarom vraagt'. Het daarbij gegeven voorbeeld vindt de Orde allesbehalve overtuigend. Waarom zou de toepassing van de doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet IB 2001 ook niet voor de bedrijfsopvolgingsregeling kunnen gelden? De Orde vraagt zich af welk aspect van 'de specifieke aard' van de bedrijfsopvolgingsregeling hier een beletsel vormt om de niet-stakingsfictie uit de inkomstenbelasting te laten doorwerken naar de bedrijfsopvolgingsregeling?

Een bedrijfsopvolgingsregeling die enkel reële bedrijfsoverdrachten wil faciliteren, zal een meer economische benadering van de voortzettingseis moeten hanteren. De wettelijke regeling schiet op dit onderdeel naar de mening van de Orde tekort. Ook in de voorgestelde regeling is dat het geval: ook in de nieuwe opzet vergt de voortzettingseis dat de door schenking of vererving verkregen ondernemingsactiviteiten vijf jaar onverkort worden voortgezet. Als de verkrijger ophoudt winst te genieten uit de verkregen onderneming of een gedeelte daarvan, of uit die onderneming winst gaat genieten als medegerechtigde, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling. Bij de verkrijging van aandelen in een actieve BV gelden vergelijkbare eisen ten aanzien van de verkrijger én de BV. Voor beide posities is de voortzettingseis ten opzichte van de huidige regeling aangescherpt in die zin dat de verkrijger zijn rechten op de verkregen onderneming niet mag inperken: bij verkrijging van een onderneming als bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001, of een gedeelte daarvan, mag de verkrijger zijn positie als ondernemer niet 'reduceren' tot medegerechtigde, bij verkrijging van een belang in een actieve BV mag de verkrijger de verkregen gewone aandelen niet omzetten in preferente aandelen of op andere wijze de aanspraak op toekomstige winsten of waardeontwikkeling beperken.

Bij deze opzet is de voortzettingseis naar het oordeel van de Orde al te zeer ingevuld vanuit de positie van de overdrager: wat hij aan bedrijfsactiviteiten bijeen heeft gebracht ten tijde van de overgang van het ondernemingsvermogen, 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 faciliteren van een bedrijfsoverdracht. De verplichting van de verkrijger om de verkregen onderneming vijf jaar volledig / onverkort voort te zetten respectievelijk de verplichting van de BV om haar bedrijfsactiviteiten eenzelfde periode onverkort voort te zetten, zal vrijwel altijd conflicteren met economische omstandigheden. Een gezonde bedrijfsvoering kan met zich mee brengen dat een deel van de bedrijfsactiviteiten of een actieve deelneming (binnen de vijfjaarsperiode) wordt afgestoten of stilgelegd. Of dat een samenwerkingsverband met andere marktpartijen wordt aangegaan.

Een meer economische benadering van de voortzettingseis, gezien vanuit de overnemer, noopt tot een herbezinning op de niet-stakingsficties zoals die thans zijn omschreven in artikel 7d Uitv.reg. SW alsmede op de fictieve vervreemdingen van geschonken of vererfde aanmerkelijke belang aandelen in een BV. Uitgangspunt bij deze herbezinning moet naar de mening van de Orde zijn dat de voortzettingseis uit de bedrijfsopvolgingsregeling één op één aansluit bij de regelingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 op dit punt. Waarom kan in de inkomstenbelasting het aangaan van een vennootschap onder firma / een openbare vennootschap met een voorbehoud van stille reserves wél zonder fiscale afrekening plaatsvinden, en moet dat voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet leiden tot het terugnemen van de eerder verleende faciliteit? En van de directie van een houdstervenootschap kan toch onmogelijk worden gevraagd om (in de nabije toekomst verlieslatende) bedrijfsactiviteiten in een filiaal of deelneming maar voort te zetten, om te voorkomen dat de vrijstelling bij de ondernemer respectievelijk directeursaandeelhouder wordt teruggenomen.

De Orde adviseert om de voortzettingseis volledig in overeenstemming te brengen met de regelingen in de inkomstenbelasting ten aanzien van het staken van een onderneming respectievelijk het vervreemden van aanmerkelijkbelangaandelen. De Orde dringt er met klem op aan om de aanscherping van de voortzettingseis inzake het beperken van de rechten op de verkregen onderneming (als bedoeld in art. 35e, lid 1, onder a, slotzin, en onder c, 2 SW) te schrappen.

Artikel 35f SW

De beperking van de bedrijfsopvolgingsregeling na een (turbo-)verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap zodanig dat de vrijstelling slechts geldt indien en voorzover de verkrijger meer verkrijgt dan waartoe hij / zij voordien krachtens het huwelijksgoederenrecht gerechtigd was oogt sympathiek. Er wordt echter uit het oog verloren dat bij het overlijden van de vruchtgebruiker onder het huidige regime er geen erfrechtelijke verkrijging meer is, zodat op dat moment de vrijstelling niet kan worden benut. Anders dan soms wordt betoogd, wordt de vrijstelling dus niet dubbel gebruikt maar op een eerder moment. Onduidelijk onder het nieuwe regime is de werking van artikel 10 SW 1956. De vraag rijst of voor de fictieve verkrijging van het vruchtgebruik in het kader van artikel 10 SW 1956 een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling van art. 35b SW 1956. De Orde vraagt de staatssecretaris om een reactie.

Een praktisch probleem dat helaas niet wordt opgelost, is dat de vrijstelling alleen kan worden gebruikt door de verkrijger van het ondernemingsvermogen. Als de verkrijger het ondernemingsvermogen verkrijgt tegen inbreng van de waarde, kan de verkrijging van de verkrijger te klein zijn om de vrijstelling volledig te benutten. Dit probleem kan worden opgelost door ook de verkrijgers van de inbrengvordering of overbedelingsvordering vrij te stellen voor zover die vordering betrekking heeft op het ondernemingsvermogen. Het huidige regime kent voor deze verkrijgers een betalingsregeling. De Orde gaat ervan uit dat deze betalingsregeling voor die gevallen in elk geval blijft gehandhaafd en vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen.

Het samen laten vallen van de voortzettingstermijnen van het krachtens erfrecht verkregen gedeelte van het ondernemingsvermogen en het extra door de verdeling van de nalatenschap verkregen gedeelte, is een praktische en nuttige aanpassing die de Orde onderschrijft.

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

N O B

buiten verzoek

buiten verzoek

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze

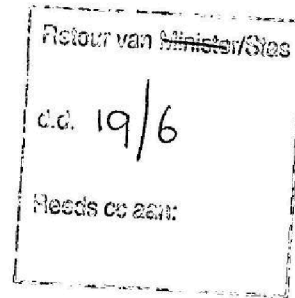
10.2.e

10.2.e

15/6-15.30

10.2.e

Zijne Excellentie
Mr.drs. J.C. de Jager
Staatssecretaris van Financiën
Korte Voorhout 7
2511 CW DEN HAAG



Adres
'Mallstoren'
Bezuidenhoutseweg 12
Den Haag
Postadres
Postbus 93002
2509 AA Den Haag
Telefoon
070 349 03 79
Telefax
070 349 03 78

Briefnummer

10.2.e

Ministerie van Financiën	
1213-2010-7	
Ontv.	Den Haag 8
Uitvl. afdoening	12-1-2010 5 juni 2009
Dossiernummer	
Trefwoord/DSP code	
Paraat voor archiveren	

11.1

Excellentie,

In de aanloop naar de indiening onlangs van het wetsvoorstel Wijziging van de Successiewet en enige andere belastingwetten (31 930) hebben wij regelmatig overleg gehad over de noodzaak van de verruiming van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de successiewet. Het is dan ook een goede zaak dat u in dit wetsvoorstel heeft opgenomen dat de vrijstelling van het ondernemingsvermogen wordt verhoogd van 75% naar 90%.

11.1

De verhoging van de vrijstelling is onderdeel van een reeks van maatregelen in het kader van de bedrijfsopvolging die in de memorie van toelichting zijn opgenomen onder 2.2 onderdeel a tot en met j. Tijdens onze besprekingen heb ik steeds gekeken of er ondernemers zijn die als gevolg van één van deze maatregelen nu wél gebruik kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en dat niet meer zouden kunnen nadat het wetsvoorstel zou zijn aangenomen. Op basis van hetgeen wij hebben besproken ben ik tot de conclusie gekomen dat dit nagenoeg niet het geval was.

Ik was dan ook zeer onaangenaam verrast dat er uit de artikelsgewijze toelichting bij het wetsvoorstel blijkt dat er twee beperkingen in de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zijn opgenomen die geen onderdeel uitmaakten van ons overleg. De verkrijging van een fictief aanmerkelijkbelanghouder en van de commanditaire vennoot worden namelijk uitgesloten van de toegang tot de faciliteit in het successierecht. Ik lees dat de reden voor deze uitsluiting is dat deze personen meer te vergelijken zouden zijn met een belegger dan met een ondernemer en dat het daarom dus niet om een reële bedrijfsopvolging zou gaan. U gaat hier echter naar mijn inzicht te kort door de bocht, aangezien deze groepen doorgaans juist wel erg gebonden zijn aan en betrokken zijn bij de onderneming en dus wel degelijk méér zijn dan slechts belegger. Dit komt ook tot uitdrukking in

de fiscale behandeling van deze figuren in de inkomstenbelasting, immers beide worden niet belast in Box 3. Bovendien gaat het bij deze overdrachten juist om actieve, échte ondernemingen.

Een fictief aanmerkelijkbelang kan op een aantal manieren ontstaan, maar in het algemeen ontstaat het doordat het aanmerkelijkbelang verwaterd is vanwege eerdere bedrijfsoverdrachten krachtens erf- of huwelijksvermogenrecht. Na een aantal generaties kan het belang van de verkrijgende aandeelhouder onder de 5% van het geplaatste aandelenkapitaal dalen en deze aandeelhouder kan dan verzoeken dat zijn pakket wordt aangemerkt als een fictief aanmerkelijkbelang. Hij zal dit doen omdat er geen geld bij deze overdracht op tafel komt en hij dus de aanmerkelijkbelangclaim niet kan betalen zonder vermogen aan de onderneming te onttrekken. Als gevolg van de maatregel in het wetsvoorstel kan bij de volgende vererving de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht dus niet meer worden toegepast. Ik heb inmiddels begrepen dat tot ongeveer 15% van de Nederlandse familiebedrijven met deze beperking te maken zal krijgen en er dus in die gevallen alsnog een greep uit het vermogen van deze ondernemingen moet worden gedaan. En dat terwijl het (fictief) aanmerkelijkbelang - ook na invoering van de maatregelen uit de notitie over de fiscale positie van de DGA - wel kan worden doorgeschoven in de inkomstenbelasting, aangezien het gaat om een aanmerkelijkbelangpakket in materiële ondernemingen en niet in kasgeldvennootschappen.

Voor de commanditaire vennoten, die van groot belang zijn voor de financiering van het MKB, betekent deze beperking dat hun erven over het CV-aandeel successierechten verschuldigd zijn. Juist voor commandieten die zeer langjarig en mede daardoor vaak ook substantieel participeren in meerdere CV's zal deze problematiek aan de orde zijn. Dit speelt bijvoorbeeld bij scheepvaart-CV's die van groot belang zijn voor onze maritieme sector. Omdat er bij de vererving van een CV-aandeel geen liquiditeiten vrij komen om de successierechten te kunnen voldoen, zal het CV-aandeel te gelde moeten worden gemaakt. Dit heeft tot gevolg dat de overige vennoten de onderneming voortzetten, maar de waarde van de participatie van de overleden commandiet gefaseerd uitbetalen aan de erven. Op deze wijze wordt vanwege de verschuldigde successierechten de gehele investering van de overleden commandiet aan de CV onttrokken en kan zelfs de continuïteit van de CV in gevaar komen.

5



Het uitsluiten van deze groepen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten past niet binnen de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, namelijk het niet in gevaar brengen van de continuïteit van ondernemingen door de heffing van successierechten. Bovendien is het onbegrijpelijk waarom juist nu deze beperkende maatregelen moeten worden genomen.

Ik verzoek u daarom om alsnog te zorgen dat fictief aanmerkelijkbelanghouders en commanditaire vennoten niet worden uitgesloten van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de successiewetgeving.

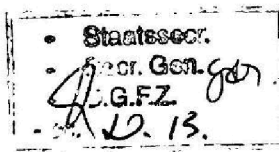
Hoogachtend,

10.2.e

DB 413

3213

11. Reclames op het wetsvoorstel



REGISTER BELASTING ADVISEURS

Ministerie van Financiën
t.a.v. de Staatssecretaris van Financiën

Postbus 20201

2500 EE Den Haag

Ministerie van Financiën	
1213-09-298	
Ontv.	10-6-09
Uiterl. afdoening	11-8-09
Dossiernummer	
Trefwoord/DSP code	
Paraaf voor archiveren	9 27/8

Culemborg, 9 juni 2009
Kenmerk: 11/526/oc

Betreft: Wetsvoorstel tot Wijziging van de successiewet 1956 en enige andere wetten (31930)

Geachte heer De Jager,

Bijgaand ontvangt u een kopie van de brief, die wij heden aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer hebben verzonden. In de brief attenderen wij op een aantal onduidelijkheden en knelpunten in het wetsvoorstel tot Wijziging van de successiewet 1956 en enige andere wetten (nr. 31930).

Hoogachtend,

De Commissie Wetsvoorstellen
Register Belastingadviseurs

10.2.e

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een samenwerkingsverband van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB). CB en NFB vertegenwoordigen gezamenlijk meer dan 6.500 leden.

Register Belastingadviseurs (RB) is de koepelorganisatie van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB)

RB
Telefoon (0345) 54 70 00 • Fax (0345) 54 70 15
E-mail 0.2@rb.nl • www.rb.nl

CB
Telefoon (0345) 54 70 00 • Fax (0345) 54 70 15
E-mail 0.2@cb.nl • www.cb.nl
K.v.K. 40407334 • ABN/AMRO 44 54 55 004

NFB
Telefoon (070) 416 61 66 • Fax (070) 416 61 67
E-mail 0.2@fb.nl • www.fb.nl
K.v.K. 40407313 • Postbank 228176

Brenkmanweg 6, 4105 DH Culemborg • Postbus 333, 4100 AH Culemborg

Aan de Vaste Commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
t.a.v. mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Culemborg, 9 juni 2009

Kenmerk: 11/524/oc

Onderwerp: Commentaar op het wetsvoorstel tot Wijziging van de successiewet 1956 en
enige andere wetten (31930)

Geachte dames en heren,

Het Register Belastingadviseurs (RB) is verheugd dat het kabinet met het wetsvoorstel tot
Wijziging van de successiewet 1956 en enige andere wetten (31930) inzet op
vereenvoudiging van de regelgeving en verlaging van de tarieven.

Het RB vraagt aandacht voor een aantal onduidelijkheden en knelpunten in het
wetsvoorstel en ontvangt graag een nadere toelichting daarop.

1. Artikel 1

Algemeen

In het voorgestelde art. 1 lid 1 wordt zowel gesproken over het heffen van (erf)belasting
over, als over het heffen van (schenk)belasting van. Het RB vraagt zich af of met dat
wisselende woordgebruik een onderscheid bedoeld is.

Schenking onder opschortende voorwaarde

Voorgesteld wordt om in lid 3 te bepalen dat een schenking onder opschortende
voorwaarde belastbaar is op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Het RB stelt
zich de situatie voor dat wordt geschonken onder de voorwaarde dat de erflater eerder
overlijdt dan de begiftigde. Dit is duidelijk een schenking onder opschortende voorwaarde,
zodat daarop de nieuwe regel van lid 3 van toepassing zal zijn. Het RB vraagt zich echter
af of de in het voorbeeld genoemde schenking tevens onder de reikwijdte van art. 12 valt,
en welke van beide bepalingen dan voorrang heeft.

Register Belastingadviseurs (RB) is de koepelorganisatie van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB)

RB
Telefoon (0345) 54 70 00 • Fax (0345) 54 70 15
E-mail 0.2@rb.nl • www.rb.nl

CB
Telefoon (0345) 54 70 00 • Fax (0345) 54 70 15
E-mail 0.2@cb.nl • www.cb.nl
K.v.K. 40407334 • ABN/AMRO 44 54 55 004

NFB
Telefoon (070) 416 61 66 • Fax (070) 416 61 67
E-mail 0.2@fb.nl • www.fb.nl
K.v.K. 40407313 • Postbank 228176

Er is geen specifiek overgangsrecht getroffen voor reeds gemaakte schenkingen waarbij nog een opschortende voorwaarde loopt. In de algemene inwerkingtredingsbepaling van het wetsvoorstel is echter bepaald dat de wijziging voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot belastbare feiten die zich op of na 1 januari 2010 hebben voorgedaan (art. XII, lid 1). Doordat de wetswijziging een wijziging brengt in het belastbare feit zou dit kunnen betekenen dat als nu een schenking onder opschortende voorwaarde wordt gedaan, er nu een belastbaar moment is en als de opschortende voorwaarde na 1 januari 2010 wordt vervuld wederom een belastbaar moment ontstaat. Het is het RB niet duidelijk hoe in dergelijke situaties dubbele heffing wordt voorkomen.

2. Artikel 1a

Ongehuwd samenwonenden

In het voorgestelde artikel 1a lid 3 letter e wordt als eis gesteld voor de partnerregeling dat niet met een ander aan de in de letters a tot en met d genoemde voorwaarden wordt voldaan. Het RB denkt aan de situatie van een meerrelatie. Moet uit deze bepaling dan worden afgeleid dat alle samenwonenden van de partnerregeling worden uitgesloten? Of moet uit de tweede volzin van artikel 1a lid 1 worden afgeleid dat de mogelijkheid bestaat om te kiezen voor één van de samenwonenden als partner?

Voor gehuwden wordt niet de eis van een gezamenlijke huishouding gesteld. Het RB kan zich de situatie voorstellen dat hangende een formele scheiding sprake is van nieuwe samenwoonsituatie. Het RB vraagt zich af hoe de voorgestelde partnerregeling in een dergelijke situatie uitgewerkt.

In de voorgestelde partnerregeling geldt ten aanzien van gehuwden niet de voorwaarde dat zij niet duurzaam gescheiden leven. De voor de Successiewet voorgestelde partnerregeling wijkt op dit punt af van het partnerbegrip van art. 1.2 Wet IB 2001. Het RB is benieuwd naar de achtergrond van dit onderscheid.

Is het kabinet bereid om voor relaties die nu gebruik kunnen maken van de hoge vrijstelling en het lage tarief, maar volgens het nieuwe wetsvoorstel geen partners kunnen zijn, op verzoek een overgangsperiode toe te staan?

Ongehuwd samenwonenden en de referentieperiode

In lid 4 letter b van de voorgestelde partnerregeling wordt met betrekking tot de schenkbelasting een referentieperiode van twee jaren voorafgaand aan de schenking ingevoerd. Het RB zou graag bevestiging krijgen dat met deze termijn een periode van 24 maanden is bedoeld en niet een periode van twee kalenderjaren.

In de in art. 1a voorgestelde partnerregeling worden voor ongehuwd samenwonenden onder andere de voorwaarden gesteld dat zij een gemeenschappelijke huishouding voeren en over een notarieel samenlevingscontract beschikken. Op grond van de tekst van artikel 1a lid 3 aanhef dienen zij gedurende de gehele referentieperiode van artikel 1a lid 4 aan die voorwaarden te voldoen. In de artikelsgewijze toelichting (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 27) wordt hierover opgemerkt:

“De gemeenschappelijke huishouding moet tot het moment van de verkrijging hebben bestaan en wel bij een verkrijging krachtens erfrecht ten minste zes maanden en bij schenking ten minste twee jaar.”

Mag uit deze toelichting worden afgeleid dat de referentieperiode van zes maanden c.q. twee jaren niet geldt ten aanzien van het vereiste van het samenlevingscontract?

Indien de referentieperiode van zes maanden c.q. twee jaren tevens geldt ten aanzien van het vereiste van het notariële samenlevingscontract, dient naar de mening van het RB aandacht uit te gaan naar overgangssituaties. Het vereiste van het notariële samenlevingscontract leidt namelijk tot een aanscherping ten opzichte van het huidige partnerbegrip van art. 24 lid 2. Ongehuwd samenwonenden die momenteel geen samenlevingscontract hebben maar vanwege de duur van hun gemeenschappelijke huishouding momenteel wel als partners kwalificeren, zullen het wenselijk vinden om ook onder de nieuwe regeling als partners te kwalificeren. Bij inwerkingtreding van de wijzigingen per 1 januari 2010 is het voor deze personen echter – vanwege de referentieperiode – praktisch niet mogelijk om per de genoemde datum aan de nieuwe partnercriteria te voldoen. Het RB meent dat op dit punt een overgangsmaatregel dient te worden getroffen, bijvoorbeeld door de referentieperiode niet te laten gelden ten aanzien van het vereiste van het samenlevingscontract.

3. Artikel 10

Ik-opa testament

De huidige in art. 10 opgenomen fictie ten aanzien van het door de aanstaande erflater omzetten van vermogen in genotsrechten, wordt in het wetsvoorstel verduidelijkt door het vereiste van “een rechtshandeling waarbij de overledene partij was” te laten vervallen. Die wijziging stelt buiten twijfel dat het zogenoemde turbotestament onder het bereik van de fictie valt. Daarnaast is in de toelichting (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 19) het ik-opa testament genoemd. Bij een ik-opa testament benoemt de erflater zijn kinderen tot erfgenamen onder de last om aan hun eigen kinderen (de kleinkinderen van de erflater) een bedrag schuldig te erkennen. De aldus door de kleinkinderen verkregen vordering is onder het huidige recht naar de contante waarde onderworpen aan het successierecht. De daaropvolgende aangroei van de vordering tot de nominale waarde blijft momenteel buiten de heffing. Het RB meent dat die waardeaanegroei ook onder de

voorgestelde wettekst niet wordt getroffen met erfbelasting omdat het gecreëerde vruchtgebruik niet 'ten koste van het vermogen' van het kind is gekomen. Het kind erft immers onder de last een bedrag schuldig te erkennen aan de kleinkinderen, zodat gesteld kan worden dat het vruchtgebruik niet ten laste van het vermogen van het kind is verworven. Het RB zou dit punt graag nader toegelicht zien.

Overige erfrechtelijke verkrijgingen

Het RB meent echter dat de voorgestelde wijziging van art. 10 niet slechts tot een verduidelijking leidt, maar ook tot een uitbreiding van de fictie. Het RB verneemt graag welke andere erfrechtelijke verkrijgingen worden bestreken door het nieuwe art. 10.

Daarbij denkt het RB in elk geval aan:

- de wettelijke verdeling
Het RB neemt aan dat art. 10 niet speelt bij deze verkrijging.
- de quasi wettelijke verdeling
Deze verkrijging is materieel hetzelfde als de wettelijke verdeling. Als art. 10 niet van toepassing is op de wettelijke verdeling zou het onevenwichtig zijn om de fictie wel toe te passen op de quasi wettelijke verdeling.
- het vruchtgebruiktestament
In het Nader rapport (p. 10) is reeds aangegeven dat deze testamentsvorm niet onder de reikwijdte van art. 10 valt.
- het keuzelegaat tegen inbreng van de waarde
Vanwege de vergelijkbaarheid van het keuzelegaat tegen inbreng van de waarde met een verkrijging krachtens een vruchtgebruiktestament, meent het RB dat ook het keuzelegaat tegen inbreng van de waarde buiten de werking van art. 10 moet vallen.
- de turboverdeling
Van de turboverdeling is in de rechtspraak reeds uitgekristalliseerd dat het buiten art. 10 valt (HR 8 februari 1995, BNB 1995/105). Volledigheidshalve zou het RB graag bevestigd zien dat de turboverdeling evenmin onder de nieuwe fictie valt.
- de turbovordering
Hierbij wordt door de eerstoverleden ouder een bedrag aan bijvoorbeeld het kind gelegateerd dat door de langstlevende ouder wordt schuldiggebleven. De waarde waartegen de vordering van het kind in het successierecht wordt betrokken is afhankelijk van de leeftijd van de langstlevende ouder. Civielrechtelijk is hierbij eenvoudigweg sprake van een renteloze vordering, zodat er volgens het RB geen enkele reden is om de waardeontwikkeling van die vordering (van contante waarde tot nominale waarde) in de heffing te betrekken.

In het Nader rapport (p. 11-12) is vermeld dat de resolutie van 30 november 1964, nr. D4/8981, BNB 1965/96 zal worden ingetrokken. In de resolutie is goedgekeurd dat bij verkoop van onroerende zaken onder voorbehoud van (vrucht)gebruik in plaats van de waarde op het tijdstip van overlijden, de waarde op het tijdstip van de eerdere transactie in aanmerking mag worden genomen. Blijkens het Nader rapport houdt de intrekking van de resolutie verband met de voorgenomen reparatie van het arrest HR 6 juni 2008, nr. 43 209, BNB 2008/203. Naar de mening van het RB kunnen de gevolgen van het genoemde arrest ook worden gerepareerd zonder de resolutie in te trekken. Het RB is derhalve niet overtuigd van de noodzaak van het intrekken van de resolutie. Mocht de resolutie toch worden ingetrokken, dan meent het RB dat daarbij begunstigend overgangsrecht moet worden getroffen voor reeds lopende zaken.

4. Artikel 11

Verkoop met uitgestelde levering

Met de voorgestelde aanvulling van art. 11 lid 2 wordt beoogd het voordeel dat behaald kan worden als bij verkoop van een goed de levering wordt uitgesteld tot na het overlijden van de verkoper, in de heffing te betrekken. Het RB acht het onevenwichtig dat daarbij geen overgangsregeling wordt getroffen voor reeds bestaande verkoopovereenkomsten.

Huwelijksvoorwaarden

De tekst van het huidige art. 7 (verblijvings-, toedelings- en overnemingsbedingen) wordt verplaatst naar het nieuwe vierde lid van art. 11. Daarbij is de tekst gewijzigd, en is de zinsnede "meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling" vervangen door "meer toekomt dan diens gerechtigdheid bij leven". Uit de toelichting blijkt niet of hiermee een inhoudelijke wijziging is beoogd. Het RB meent dat de voorgestelde tekst mede betrekking heeft op een in de huwelijksvoorwaarden opgenomen wederkerig verplicht finaal verrekenbeding, terwijl een dergelijk beding momenteel niet tot heffing op grond van art. 7 leidt. Het RB zou graag toegelicht krijgen of beoogd is om een finaal verrekenbeding onder de werking van art. 11 te brengen. Daarbij wijst het RB er op dat huwelijksvoorwaarden een belangrijke functie hebben bij de beperking van het ondernemersrisico; het zou ongepast zijn om een dergelijke civielrechtelijke functie te doorkruisen met een fiscale sanctie.

Als de genoemde uitbreiding inderdaad beoogd is, vraagt het RB zich af of de fictie eveneens van toepassing is als het finaal verrekenbeding uitsluitend werkt in geval van echtscheiding. Voorts wijst het RB erop dat belastingplichtigen met een finaal verrekenbeding mogelijk vanwege de wetswijziging hun huwelijksvoorwaarden zullen willen wijzigen. Het lijkt het RB passend om voor een dergelijke wijziging een overgangsmaatregel te treffen die inhoudt dat de wijziging niet met schenkbelasting is belast.

5. Artikel 15

Laagrentende of renteloze direct opeisbare lening

De voorgestelde tekst van art. 15 strekt ertoe het voordeel dat iemand geniet uit een renteloze of laagrentende, direct opeisbare lening, te belasten met schenkbelasting. Het RB acht het in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel als deze bepaling onverkort gaat gelden voor reeds bestaande leningen.

6. Artikel 24

Tarieven

Het RB is verheugd te constateren dat de vereenvoudiging van de tariefstructuur in het algemeen leidt tot lagere tarieven. Voor belaste verkrijgingen tot ongeveer € 45.000 is echter sprake van een tariefsverhoging. Met name de relatief kleine schenkingen aan (klein)kinderen worden hierdoor getroffen. Vooral grote vermogens zullen profiteren van de tariefsverlaging. Het RB vraagt daarom nadrukkelijk ook aandacht voor het midden- en kleinbedrijf en particulieren met een wat kleiner vermogen, zodat ook deze groepen kunnen profiteren van een tariefsverlaging voor schenkingen aan de kinderen of (achter)kleinkinderen.

7. Artikel 35b t/m 36f

Bedrijfsopvolgingsfaciliteit

Het RB is verheugd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op een logischer wijze en duidelijker in de gewijzigde Successiewet wordt opgenomen. Het RB wijst in dit kader nog op de notitie Fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder die de Staatssecretaris van Financiën mr. drs. J.C. de Jager op 29 april 2009 heeft aangeboden aan de Tweede Kamer. In deze notitie worden voorstellen gedaan tot vereenvoudiging en verbetering van regelgeving met betrekking tot de zogenoemde digra. Eén van de gesignaleerde knelpunten in de regelgeving rond de digra is het ontbreken van een doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting voor schenking van ab-aandelen. In verband met de samenloop van inkomstenbelasting en schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging pleit het RB voor een zorgvuldige afstemming van de nieuwe regelgeving hieromtrent.

In artikel 35c lid 1 wordt de verkrijging van ondernemingsvermogen gedefinieerd. Als gevolg van de financiële crisis stellen banken (mogelijk) hogere solvabiliteitseisen aan ondernemingen. Het RB ontvangt graag de bevestiging dat in die situaties de extra aan te houden middelen niet als zogenoemde overtollige liquiditeiten of als beleggingsvermogen worden aangemerkt.

In art. 35c lid 4 letter a is voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling bepaald dat de verkregen preferente aandelen een omzetting moeten vormen van gewone aandelen. Is bij die bepaling van belang op welke wijze de omzetting heeft plaatsgevonden, bijvoorbeeld door intrekking van de bestaande aandelen gevolgd door uitgifte van preferente aandelen, of door conversie van de bestaande aandelen in preferente aandelen?

Art. 35c lid 4 letter b bepaalt dat de omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen gepaard moet zijn gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander. Is daarbij toegestaan dat enkele weken verstrijken tussen de omzetting van de gewone aandelen en het uitreiken van aandelen aan de ander? Is het noodzakelijk dat alle gewone aandelen worden omgezet, of mag de overdrager – gelet op de deelnemingsvrijstelling – nog een pakket gewone aandelen behouden? Mag de 'ander' – zijnde de beoogd bedrijfsopvolger – een rechtspersoon zijn (zoals een holding)? Als de gewone aandelen zijn toegekend aan de holding van de bedrijfsopvolger, is het dan toegestaan dat de preferente aandelen vervolgens worden verkregen door de (enig) aandeelhouder van die holding (mits die op dat moment al aanmerkelijkbelanghouder is)?

In art. 35c lid 4 zijn bijzondere regels opgenomen voor de situatie dat preferente aandelen worden verkregen. Het RB vraagt zich af of deze regels ook van toepassing zijn als de preferente aandelen middellijk worden verkregen. Daarbij kan worden gedacht aan de situatie dat een holding preferente aandelen in de werkmaatschappij bezit, en dat de aandelen in de holding door schenking of vererving overgaan. Naar de mening van het RB is in die situatie sprake van de verkrijging van gewone aandelen, zodat de criteria van genoemd lid 4 niet van toepassing zijn.

Bij de toelichting op art. 35c lid 4 is aangegeven dat sprake is van een reële bedrijfsopvolging als "de overdrager uiteindelijk helemaal zal uittreden en de opvolger alleen verder zal gaan" (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 44). Wordt hiermee bedoeld dat alle aandelen naar de beoogde opvolger moeten en dat het derhalve niet is toegestaan dat bijvoorbeeld een belang van 5% toekomt aan de gezamenlijke erfgenamen?

In artikel 35c lid 4 letter c is bepaald dat de verkrijger van de preferente aandelen aanmerkelijkbelanghouder is van gewone aandelen als bedoeld in onderdeel b. Bij vererving van de preferente aandelen aan bijvoorbeeld andere kinderen dan de bedrijfsopvolger is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing. In die gevallen zullen liquiditeiten aan de onderneming moeten worden onttrokken om de erfbelasting te betalen. Volgens het RB verhoudt zich dat niet met het doel van de

bedrijfsopvolgingsfaciliteit om te voorkomen dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt. Naar de mening van het RB zou voor verkrijgers van een aanmerkelijk belang op grond van art. 4.10 Wet IB 2001 (meestekregeling) of art. 4.11 Wet IB 2001 (fictief aanmerkelijkbelang) ten minste de uitstelfaciliteit van het huidige art. 25 lid 11 IW 1990 moeten worden gehandhaafd.

In de toelichting (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 44) is aangegeven dat in het voorstel wordt voorzien in de situatie waarin na het inzetten van de gefaseerde bedrijfsopvolging tijdens leven wijziging komt in de persoon van de beoogde bedrijfsopvolger. Het RB ontvangt graag een nadere toelichting over de wijze waarop hierin is voorzien in het wetsvoorstel.

De voor holdingsituaties bestaande toerekeningsregel van art. 7a lid 2 Uitv.besl. SW zal worden vastgelegd in art. 35c lid 5. In de voorgestelde wettekst van het genoemde lid 5 ontbreekt het woord 'voorzover'. Naar het RB aanneemt betreft dit een omissie, omdat hierdoor de mogelijkheid zou worden geboden om het vermogen van de dochtermaatschappij voor een groter deel dan het deelnemingspercentage toe te rekenen aan de moedermaatschappij.

Op grond van art. 35d lid 1 letter c is de faciliteit slechts van toepassing als de erflater of schenker gedurende één respectievelijk vijf jaren voorafgaand aan de verkrijging aanmerkelijkbelanghouder was van "de vermogensbestanddelen bedoeld in art. 35c lid 1 letter c". Strikt bezien kan niet aan die voorwaarde worden voldaan als de omzetting van gewone in preferente aandelen plaatsvindt binnen de toepasselijke referentietermijn. Dat lijkt in strijd met de ratio van de regeling.

De verkrijger van het ondernemingsvermogen moet aan het voortzettingsvereiste van vijf jaren voldoen (art. 35e). Momenteel is in art. 7d lid 1 Uitv.reg. SW bepaald dat aan die voortzettingseis ook wordt voldaan als een verkregen IB-onderneming door de verkrijger wordt ingebracht in een door hem gehouden BV. Naar de mening van het RB zou ook de daaropvolgende 'uitzak' van de onderneming naar een dochter-BV goedgekeurd moeten worden (vergelijk de casus van V-N 2009/13.36). Voorts meent het RB dat voortzetting ook aangenomen moet worden indien door een natuurlijk persoon ab-aandelen worden verkregen, en die aandelen vervolgens in een BV van de verkrijger worden ingebracht.

Met betrekking tot het voortzettingsvereiste van art. 35e vraagt het RB aandacht voor het volgende voorbeeld.

Stel het ondernemingsvermogen bedraagt € 1.000.000. De maximale vrijstelling bedraagt € 900.000. De onderneming wordt overgedragen voor een prijs van € 550.000. De vrijstelling wordt derhalve toegepast op het verschil van € 450.000 tussen de waarde en de koopprijs van de onderneming.

Het totale verkochte ondernemingsvermogen zou gesplitst kunnen worden in een deel van € 500.000 dat voor slechts € 50.000 is verkocht, en een deel van eveneens € 500.000 dat voor de werkelijke waarde van € 500.000 is verkocht. Het RB verneemt graag of hierbij verdedigbaar is dat het voortzettingsvereiste beperkt blijft tot dat gedeelte van de onderneming waarvoor de faciliteit is geclaimd. Met andere woorden, mag de opvolger direct na de overname een firma met een derde aangaan waarbij hij (maximaal) 50% van zijn onderneming overdraagt aan de derde (c.q. mag hij de onderneming inbrengen in een firma met een derde waarin zowel hij als de derde een winstgerechtigheid van 50% heeft)?

Het is het RB niet duidelijk hoe de voortzettingseis van art. 35e moet worden toegepast als de toerekeningsregel van art. 35c lid 5 van toepassing is. Daarbij denkt het RB aan de situatie dat door de erfgenamen van de dga de aandelen in een holding worden verkregen, terwijl die holding preferente aandelen in een dochtermaatschappij bezit. De gewone aandelen in de dochtermaatschappij worden gehouden door één van de erfgenamen, die de in de dochtermaatschappij gedreven onderneming voortzet. In de tien jaren na de vererving zal de dochtermaatschappij stapsgewijs de preferente aandelen inkopen. Binnen de voortzettingstermijn houdt de holding nog de niet-ingekochte preferente aandelen in de dochtermaatschappij. De erfgenamen behouden allen hun deel van de in de holding verkregen aandelen. Naar het RB meent zou in deze situatie de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing moeten zijn op de door de erfgenamen verkregen aandelen in de holding, en wordt de toepassing van die faciliteit niet belemmerd door de gefaseerde inkoop van de preferente aandelen. Is dat juist? En is dit anders indien de dochtermaatschappij binnen de voortzettingstermijn alle preferente aandelen inkoopt?

In de toelichting (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 43) is opgemerkt:

“Omdat er alleen in gevallen van een reële bedrijfsopvolging voldoende rechtvaardigingsgrond bestaat om de verkrijger van ondernemingsvermogen een vrijstelling te verlenen, wordt de verkrijging van een medegerechtigdheid of preferente aandelen alleen gefaciliteerd indien zij zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging”

Het RB vraagt zich af of dit betekent dat cumprefs die ontstaan zijn bij de inbreng van een firma tussen vader en zoon in een BV, worden aangemerkt als niet gecreëerd in het kader van de bedrijfsopvolging? Heeft dit dan tot gevolg dat de overdracht van deze preferente aandelen in het kader van bedrijfsoverdracht niet onder de bedrijfsopvolgingsregeling valt?

Rechtbank Breda heeft beslist dat de huidige toerekeningsregel van art. 7a Uitv.reg. SW niet kan worden toegepast op de preferente aandelen die een holding heeft in een dochtermaatschappij (Rb Breda 9 juni 2008, NTFR 2008/1541). In de herziene bedrijfsopvolgingsregeling is de toerekeningsregel gecontinueerd (art. 35c lid 5). Uit de wettekst en toelichting blijkt echter niet welke invloed preferente aandelen op de toerekening hebben. Kan worden bevestigd dat het soort aandeel niet van belang is voor de toerekeningsregel, zodat de uitspraak van rechtbank Breda – in elk geval onder de nieuwe regeling – onjuist is?

Het RB juicht toe dat de bedrijfsopvolgingsregeling wordt uitgebreid tot vermogen dat onder de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001 valt. Het RB ziet echter niet waarom deze uitbreiding niet geldt voor vermogen dat aan een zogenoemde IB-onderneming ter beschikking is gesteld (art. 3.91 Wet IB 2001). Door deze vermogensbestanddelen buiten de faciliteit te plaatsen wordt afbreuk gedaan aan de met het wetsvoorstel beoogde rechtsvormneutraliteit.

Voorgesteld wordt om de conserverende aanslag te vervangen door een voorwaardelijke vrijstelling. In dat kader wordt in de toelichting opgemerkt (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 41):

“Het aanslagbiljet zal – informatief – de belastingbedragen horende bij de voorwaardelijke vrijstelling vermelden, alsmede de door de inspecteur in aanmerking genomen waarde van het ondernemingsvermogen. Hierdoor bestaat bij de verkrijger duidelijkheid over de belasting die alsnog verschuldigd is bij niet langer voortzetten, en over de waarde die de inspecteur aan de onderneming toekent. Indien de verkrijgers vervolgens niet voldoen aan het voortzettingsvereiste, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling en krijgen zij op dat moment een aanslag waartegen rechtsmiddelen openstaan. In artikel 37, vierde lid, wordt geregeld dat tegen de waardering van het ondernemingsvermogen geen rechtsmiddelen openstaan, indien de verkrijgers al eerder een aanslag hebben gehad waarin het ondernemingsvermogen in de grondslag is betrokken en waartegen zij in bezwaar en beroep hadden kunnen komen. Uiteraard kunnen zij in een dergelijk geval wel rechtsmiddelen aanwenden indien zij het niet eens zijn met de inspecteur ten aanzien van zijn oordeel dat niet is voldaan aan het voortzettingsvereiste van artikel 35e en de toepassing van artikel 35b, zesde lid.”

Aldus wordt in de toelichting aangegeven dat het aanslagbiljet informatief is, terwijl in art. 37 lid 4 wordt geregeld dat bij het niet voldoen aan de voortzettingsvereisten er tegen deze informatieve vaststelling geen bezwaar en beroep meer mogelijk is. Het RB vraagt zich af wat precies is bedoeld met het informatief vermelden van de gegevens. Staan er rechtsmiddelen open tegen deze vaststelling? Zo ja, betekent het niet aanwenden van deze rechtsmiddelen dat er later bij het niet voldoen aan het voortzettingvereiste geen rechtsmiddelen meer open staan tegen de waardering van het ondernemingsvermogen? Het RB wijst er op dat, als het de bedoeling is dat bij onenigheid over de hoogte van het vastgestelde ondernemingsvermogen rechtsmiddelen worden aangewend tegen de informatieve aanslag – een groot deel van de beoogde administratieve vereenvoudiging niet wordt bereikt. Momenteel wordt in de praktijk gewerkt met het indienen van bezwaarschriften tegen de conserverende aanslagen die vervolgens door de belastingdienst vijf jaar (de voortzettingsperiode) worden aangehouden. Als vervolgens na afloop van deze periode de conserverende aanslag komt te vervallen is een discussie over de vastgestelde schenking niet relevant meer. Onder de voorgestelde regeling zou volgens het RB de aanslag uitsluitend informatief moeten zijn zonder rechtsmiddelen en zouden vervolgens alle rechtsmiddelen open moeten blijven tot het moment waarop niet aan de voortzettingsvoorwaarde wordt voldaan. Alleen in die gevallen (volgens de toelichting 10% van alle gevallen) heeft discussie over de waarde van het ondernemingsvermogen een belang voor de belastingplichtige.

8. Artikel 53

Herroepelijke schenking

Er is geen specifiek overgangsrecht getroffen voor op 1 januari 2010 reeds bestaande herroepelijke schenkingen. In de algemene inwerkingtredingsbepaling van het wetsvoorstel is bepaald dat de wijziging voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot belastbare feiten die zich op of na 1 januari 2010 hebben voorgedaan (art. XII, lid 1). Het belastbare feit van de schenking heeft zich in deze gevallen al voorgedaan. Blijft op bestaande herroepelijke schenkingen het huidige recht van toepassing als de schenking na 1 januari 2010 wordt herroepen?

Hoe wordt de vermindering van de te restitueren schenkbelasting precies berekend? Wordt de belasting berekend over het jaarlijkse voordeel of over de gehele bezitsperiode tezamen? Volgens de toelichting op artikel 53 is de gedachte achter de wijziging dat bij de teruggaaf zo min mogelijk verschil zit tussen een situatie waarin iemand de voordelen geniet via een herroepelijke schenking en een situatie waarin deze voordelen direct worden geschonken (Kamerstukken II, 31 930, nr. 3, p. 49). Op grond van artikel 53 lid 3 worden de genoten voordelen echter minimaal gesteld op de waarde van een

vruchtgebruik. In het geval van een herroepelijke schenking van aandelen zonder daadwerkelijke dividenduitkering is geen sprake van werkelijk genoten voordelen, terwijl de te restitueren schenkbelasting wel wordt verminderd met de schenkbelasting over het forfaitaire voordeel. Volgens het RB is dat in strijd met de gedachte achter de wijziging.

Het RB heeft twijfels over de uitvoerbaarheid van de wijziging. Stel dat een aandelenportefeuille herroepelijk is geschonken. Gedurende de bezitsperiode wijzigt de waarde en samenstelling van de effectenportefeuille. Als de schenking na tien jaar wordt herroepen, is het voordeel dan nog wel te berekenen?

9. Artikel 6.33 Wet IB 2001

Algemeen nut beogende instelling

In de gewijzigde Successiewet wordt in artikel 32 lid 1 onder 8 de sociaal belang behartigende instelling (SBBI) geïntroduceerd. In artikel 6.33 Wet IB 2001 is sprake van de algemeen nut beogende instelling (ANBI). Aangezien de SBBI anders dan de ANBI ook het particulier belang dient, komt de SBBI niet in aanmerking voor de giftenaftrek volgens de toelichting (Kamerstukken II, 31 930, nr. 3, p. 16). Moet het RB hieruit afleiden dat het sociaal belang tevens een algemeen belang is? Onderkend wordt dat de SBBI van groot belang is voor een gezonde en veerkrachtige samenleving en dat zij een belangrijke bijdrage levert aan de sociale cohesie van de maatschappij. Gegeven deze belangrijke maatschappelijke functie vraagt het RB zich af waarom het mede dienen van het particulier belang doorslaggevend is om de SBBI uit te sluiten van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting.

Algemeen nut beogende instellingen dienen zich met ingang van 1 januari 2010 (nagenoeg) uitsluitend te richten op het algemeen nut. Een aantal instellingen dat nu een ANBI-status heeft kwalificeert dan niet meer als een ANBI. Alle huidige aanwijzingen vervallen met ingang van 1 januari 2010 van rechtswege. De instellingen – met uitzondering van kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen – worden opnieuw getoetst.

Met het oog op het verschil in de fiscale gevolgen voor de giftenaftrek aan een instelling met of zonder ANBI-status is het noodzakelijk dat zo snel mogelijk duidelijkheid komt of de instelling ook met ingang van 1 januari 2010 de ANBI-status krijgt. Het RB ontvangt graag een nadere toelichting op de praktische uitvoering van de toetsing.

In de inwerkingtreedingsbepaling van artikel XI (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 2, p. 23) is geen overgangsbepaling opgenomen voor instellingen die met ingang van 1 januari 2010 de ANBI-status verliezen. Voor periodieke giften is de schenker een verplichting

aangegaan in de veronderstelling dat de giften aftrekbaar zijn als persoonsgebonden aftrek in de inkomstenbelasting. Uit de inwerkingstredingsbepaling leidt het RB af dat deze giften met ingang van 2010 niet meer aftrekbaar zijn. In het besluit van 27 november 2008, nr. CPP2008/2130M, BNB 2009/20 is weliswaar aangegeven dat de mogelijkheid tot beëindiging van de periodieke gift bij verlies van de ANBI-status geen afbreuk doet aan de aftrekbaarheid van de gift, maar een dergelijke beëindiging is naar de mening van het RB slechts mogelijk als in de akte een daartoe strekkende bepaling is opgenomen. Het RB vindt dit in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en pleit voor het opnemen van een overgangsregeling voor de situaties waarin de akte niet in een dergelijke beëindiging voorziet.

10. Aanpassing tabel uitvoeringsbesluit

In paragraaf 9 van de Memorie van toelichting is aangegeven dat de in het Uitv.besl. SW 1956 opgenomen tabellen voor de waardering van onder andere periodieke uitkeringen, zullen worden aangepast conform de in het Uitv.besl IB 2001 opgenomen tabellen. Door die aanpassing zal de huidige in de Successiewet gehanteerde rentevoet van 6% worden verlaagd naar 4%. Zoals in de Memorie van toelichting is opgemerkt zal deze verlaging er toe leiden dat een vruchtgebruik voortaan lager wordt gewaardeerd dan onder de huidige regeling. Het RB mist in de toelichting een uiteenzetting van de gevolgen van deze wijziging voor bestaande situaties. Welke invloed heeft de renteverlaging bijvoorbeeld op de rentevergoeding die momenteel betaald wordt op overbedelingsschulden van opgevalen testamenten? Kan het gebeuren dat de renteverlaging er toe leidt dat de reeds vastgestelde rentevergoeding te hoog is zodat daarin een schenking schuilt? Mag in dat geval het rentepercentage worden aangepast?

Meer in het algemeen vraagt het RB zich af of uit het hanteren van een rentepercentage van 4 mag worden afgeleid dat een rentevergoeding van 4% altijd als zakelijk wordt gezien. Stel dat een ouder aan zijn kind een bedrag onder schuldigerkenning heeft geschonken. Mag er dan vanuit worden gegaan dat bij een rentevergoeding van 4% laag genoeg is om te voorkomen dat die vergoeding als zodanig een schenking van ouder aan kind inhoudt? En mag worden aangenomen dat de rentevergoeding hoog genoeg is om te voorkomen dat bij de ouder een fictief vruchtgebruik van het schuldig gebleven bedrag wordt geconstateerd?

Wij hopen dat u begrip heeft voor de vragen en opmerkingen in deze brief en dat u bereid bent de regering te verzoeken op de inhoud van deze brief in te gaan. Een afschrift van deze brief hebben wij verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

10.2.e

Deze brief is opgesteld door de commissie wetsvoorstellen van het RB.

***Het Register Belastingadviseurs (RB) is een samenwerkingsverband van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB).**

KOOIJMAN LAMBERT

NOTARISSEN

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

Ministerie van Financiën	
1213-09-344	
Ontv.	22-6-04
Uiterl. afdoening	18-8-04
Dossiernummer	
Trotwoord/DSP code	
Paraaf voor archiveren	

Postadres:
Postbus 37013
3005 LA Rotterdam

Kantooradres:
Hoofdweg 66
3067 GH Rotterdam
Tel. 10.2.e
Fax
10.2.e@kooijmanlambert.nl
www.kooijmanlambert.nl

Ministerie van Financiën
Zijne Excellentie de heer mr. drs. J.C. de Jager
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Overige vestigingen:

Straatweg 7
3051 BA Rotterdam
Tel. 10.2.e
Fax

Oosthavenkade 39
3134 NW Vlaardingen
Tel. 10.2.e
Fax

S.v.p. vermelden bij beantwoording
Dossier:

Rotterdam, 22 juni 2009

direct nr. (secre.): 10.2.e
e-mail: 10.2.e@kooijmanlambert.nl

Aanpassing Successiewet 1956, wetsvoorstel 31930

Adviseur:

10.2.e

Geachte heer De Jager,

Notarissen:

10.2.e

Met belangstelling heb ik bovengemeld wetsvoorstel gelezen. Graag wil ik echter enige opmerkingen maken bij dit voorstel, welke opmerkingen ik niet eerder terug heb zien komen in terzake van dit voorstel verschenen literatuur.

Kandidaat-notarissen:

10.2.e

Notarisklerken:

10.2.e

buiten verzoek

- ¹⁾ tevens NMI Mediator
- ²⁾ tevens EPN Estate Planner
- ³⁾ tevens DigiNotar TTP
- ⁴⁾ tevens Scheidingsbemiddelaar

Aangesloten bij



U wordt vriendelijk verzocht bij het ondertekenen van akten e.d. een geldig legitimatiebewijs mee te brengen. Onze aansprakelijkheid is beperkt tot het bedrag waarvoor de beroepsaansprakelijkheidsverzekering in voorkomend geval een notaris aanspraak op uitkering geeft. Toepasselijk zijn de Algemene Voorwaarden van Kooijman Lambert Notarissen, vermeld op de achterzijde. Deze voorwaarden zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel Rotterdam.

Kooijman Lambert Notarissen is ingeschreven in het handelsregister onder nummer 24441978.

Parkeren op eigen terrein is mogelijk

buiten verzoek

buiten verzoek

Artikel 35c

In lid 4 wordt het gebruik van de faciliteit beperkt door preferente aandelen niet zonder meer te laten kwalificeren, maar enkel indien deze aan bepaalde eisen voldoen. In dit kader vraag ik mij af wat gewone aandelen en wat preferente aandelen zijn. In de praktijk wordt bij veel vennootschappen enkel met letter aandelen gewerkt. Dit kunnen aandelen zijn waaraan onder andere zijn verbonden:

- bijzondere zeggenschapsrechten; en/of
- rechten op de winst uit specifieke activiteiten van de vennootschap (doorkijkaandelen); en/of
- rechten op specifieke winst-, agio- en/of andere reserves.

Dit soort aandelen zijn geen gewone aandelen. Gesteld zou kunnen worden dat het in een aantal geval preferente aandelen zouden zijn, in welke geval de vennootschap in enkele gevallen enkel preferente aandelen heeft.

Een andere vraag welke reeds in de literatuur gesteld wordt is of indien partijen een bedrijfsoverdracht willen faciliteren dan wel een bedrijf voldoende vermogen willen meegeven middels preferente aandelen, waarom dit in de Successiewet in het kader van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wordt gesanctioneerd.

De voordelen voor de vennootschap door te werken met preferente aandelen zijn:

- een hoger eigen vermogen, hetgeen de continuïteit van de onderneming ten goede komt;
- een hoge solvabiliteit, hetgeen de continuïteit van de onderneming ten goede komt;
- geen financieringslasten, hetgeen de continuïteit van de onderneming ten goede komt.

Daarnaast heeft de houder van preferente aandelen in veel gevallen zeggenschapsrechten binnen de onderneming en is deze de vennootschap risicodragend van eigen vermogen aan het voorzien, waartegenover hij uitsluitend een vergoeding krijgt indien de vennootschap winst maakt. Enkel ondernemers verstrekken op deze wijze kapitaal. Geen enkele reguliere financier gaat akkoord met de afwezigheid van:

- enige persoonlijke of zakelijke zekerheid;
- een achterstelling ten opzichte van alle schuldeisers inclusief achtergestelde leningen.

Personen die middels preferente aandelen participeren doen dat in zijn algemeenheid vanuit een ondernemersgedachte. Uiteraard is het in theorie denkbaar om een structuur op te zetten waarbij de houder van preferente aandelen via een omweg zekerheden verkrijgt echter dit is hoogst uitzonderlijk.

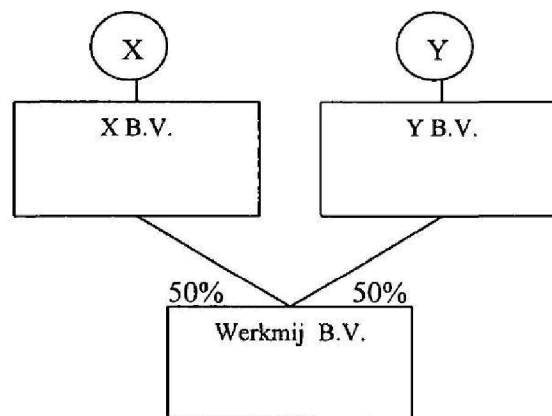
Ik wijs overigens in dit kader naar de onderdeel 4.2.2 van het Besluit 11 augustus 2004 inzake de standaard voorwaarden bij geruisloze omzetting. De preferente aandelen die ingevolge dat besluit zouden ontstaan voldoen niet aan de voorwaarden in artikel 35c.

Diegenen die preferente aandelen erven kunnen deze in veel gevallen niet verkopen voor een reële prijs, omdat er geen markt voor is. Zij kunnen niet van de vennootschap eisen dat deze de aandelen intrekt tegen uitkering van de waarde. De erfgenamen zullen derhalve in veel gevallen geen liquide middelen hebben om de successierechten te voldoen terwijl zij middels de preferente aandelen wel de bedrijfscontinuïteit aan het faciliteren zijn en geen enkel garantie hebben dat ze ooit dividend en/of de waarde van de aandelen uitgekeerd krijgen.

Artikel 35e

In lid 1 letter c, 2°, wordt de omzetting van aandelen in preferente aandelen aangemerkt als het niet voortzetten. Los van hiervoor gestelde vraag wat preferente aandelen zijn, beperkt dit de bedrijfsopvolging aanzienlijk.

In de praktijk is het de volgende structuur met regelmaat wenselijk. Indien twee of meer partijen een ondernemingsstructuur middels een B.V. willen opzetten, wordt dit vaak middels onderstaande structuur gedaan.



In veel gevallen wordt een aandeelhoudersovereenkomst gemaakt waarin wordt vastgelegd dat indien X of Y op enig moment niet meer betrokken is bij het geheel X B.V. respectievelijke Y B.V. de aandelen die zij houdt dient aan te bieden aan de andere personal holding tegen directe betaling. Hiermee wordt gewaarborgd dat ieder van de beide natuurlijke personen actief betrokken blijft bij de onderneming en niet met elkaars erfgenamen te maken krijgt bij overlijden van een van beiden.

Indien X B.V. de aandelen dient aan te bieden ten gevolge van het overlijden van X en X B.V. de waarde, stel € 1.000.000 direct ontvangt en X B.V. verder geen ondernemingsfaciliteiten heeft, dienen de erfgenamen van X gewoon successierecht te betalen over de volle waarde van de aandelen X B.V.

In veel gevallen realiseren X en Y zich bij het opzetten van de samenwerking dat het direct uitbetalen van het overnamebedrag de continuïteit van Werkmij. B.V. in gevaar kan brengen. Ten einde deze continuïteit te waarborgen, wordt in veel gevallen opgenomen dat ervoor gekozen kan worden om aandeelhouder te blijven, waarbij de aandelen worden omgezet in preferente aandelen die recht geven op een vast percentage van in casus € 1.000.000.

Niet converteren stuit veelal op problemen bij Y aangezien het in de belevenis van veel ondernemers te ver gaat om de toekomstige successen van de onderneming volledig te delen met de erfgenamen van X.

Artikel 35e bepaald thans uitdrukkelijk dat indien partijen elkaar over en weer faciliteiten willen bieden om de bedrijfscontinuïteit te waarborgen, dit niet gedragen wordt door de Successiewet.

Erfgenamen zullen enkel met conversie akkoord gaan indien ze dan wel gebruik kunnen maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten hetgeen reëel is. Zij zijn tenslotte verstrekkers van het eigen vermogen van de vennootschap, terwijl zij, zoals ik hiervoor reeds aanhaalde, uitsluitend een vergoeding krijgen indien de vennootschap winst maakt.

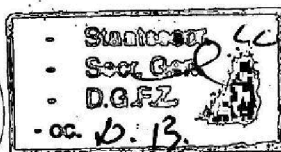
Uiteraard ben ik graag tot een nadere toelichting bereid.

10.2.e

C.c. Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie
diverse leden vaste Kamercommissie financiën

DE 1965
DE 3263

11. Reacties op het wetsvoorstel



Vestiging Tilburg - centrum
POSTADRES
Postbus 3210 - 5003 DE Tilburg
KANTOORADRES
Stationsstraat 5 - 5038 EA Tilburg

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

Ministerie van Financiën
Ter attentie van mr. drs. J.C. de Jager
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Ministerie van Financiën
DB 09/ 356
Ontv. 24-6-09
Uiterl. afdoening 23-8-09
Dossinummer
Trefwoord/DSP code
Paraaf voor archiveren

TELEFOON
10.2.e
FAX
10.2.e
E-MAIL
10.2.e@kktnotarissen.nl
WEBSITE
www.kktnotarissen.nl

Tilburg, 24 juni 2009

Onze referentie : 10.2.e
Doorkiesnummer : 0348-46 83 31/013-5494945
Emailadres : 10.2.e@kktnotarissen.nl
Betreft : Wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet (Kamerstukken 31.930)

11.1

Geachte heer De Jager,

U gelieve bijgaand aan te treffen een kopie van een heden aan de Vaste Kamercommissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal gezonden brief, naar de inhoud waarvan ik korthedshalve verwijs.

Hoogachtend,

10.2.e

Correspondentie-adres: EPN/WAR, Polanerbaan 13N, 3447 GN Woerden

Aangesloten bij
Netwerk Notarissen



Vestiging Tilburg - centrum

POSTADRES
Postbus 3210 - 5003 DE Tilburg
KANTOORADRES
Stationsstraat 5 - 5038 EA Tilburg

TELEFOON

10.2.e

FAX

10.2.e

E-MAIL

10.2.e@kktnotarissen.nl

WEBSITE

www.kktnotarissen.nl

P Parkeergelegenheid aan de achterzijde van het kantoor. Tevens toegang tot parkeerterrein via poort Spoorlaan 432 (Hart van Brabant Makelaardij), t.o. station.

Medewerkers

NOTARISSEN

10.2.e

KANDIDAAT-NOTARIS/LID MAATSCHAP

10.2.e

KANDIDAAT-NOTARISSEN

10.2.e

NOTARIEEL MEDEWERKERS

10.2.e

ADMINISTRATEUR

10.2.e

Bankrelaties

10.2.e

Bankrekeningen ten name van

10.2.e

Vestiging Tilburg - Reeshof

POSTADRES
Postbus 1331 - 5004 BH Tilburg
KANTOORADRES
La VistaDuna
Ketelhavenstraat 49 - 5045 NG Tilburg

TELEFOON

10.2.e

FAX

10.2.e

E-MAIL

10.2.e@kktnotarissen.nl

WEBSITE

www.kktnotarissen.nl

NOTARISSEN

10.2.e

KANDIDAAT-NOTARISSEN

10.2.e

Vestiging Udenhout

POSTADRES
Postbus 6 - 5070 AA Udenhout
KANTOORADRES
Schoorstraat 5 - 5071 RA Udenhout

TELEFOON

10.2.e

FAX

10.2.e

E-MAIL

10.2.e1@kktnotarissen.nl

WEBSITE

www.kktnotarissen.nl

NOTARISSEN

10.2.e

KANDIDAAT-NOTARIS

10.2.e

NOTARIEEL MEDEWERKERS

10.2.e

- (1) tevens belastingkundige
- (2) tevens estate planner
- (3) tevens fiscaal jurist

Algemene voorwaarden

De Kort Van der Kolk Van Tuijl Notarissen is een maatschap van besloten vennootschappen met als doel de uitoefening van de notarispraktijk.

De aansprakelijkheid van de (kandidaat-)notaris(sen) c.q. de besloten vennootschap(pen) is beperkt tot het bedrag waarvoor de beroepsaansprakelijkheidsverzekering in voorkomend geval de (kandidaat-)notaris(sen) aanspraak op uitkering geeft.

Op de aansprakelijkheid zijn van toepassing de algemene voorwaarden van Netwerk Notarissen, gedeponeerd bij de griffie van de Rechtbank in Utrecht. Deze zijn op verzoek kosteloos verkrijgbaar bij het notariskantoor en te raadplegen op de website.

Identificatieplicht / melding ongebruikelijke transacties

Onze dienstverlening valt onder de Wet identificatie bij dienstverlening (WID) en de Wet melding ongebruikelijke transacties (MOT). In verband daarmee verzoeken wij u vriendelijk bij elk bezoek aan ons kantoor een geldig legitimatiebewijs (bij voorkeur een paspoort of een identiteitskaart) mee te nemen. Onze geheimhoudingsplicht geldt niet voor het melden van (het voornemen tot het verrichten van) ongebruikelijke transacties op grond van de wet MOT.



de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSEN

Vestiging Tilburg - centrum

POSTADRES

Postbus 3210 - 5003 DE Tilburg

KANTOORADRES

Stationsstraat 5 - 5038 EA Tilburg

TELEFOON

10.2.e

FAX

10.2.e

E-MAIL

10.2.e@kktnotarissen.nl

WEBSITE

www.kktnotarissen.nl

Tweede Kamer der Staten-Generaal
Aan de leden van de Vaste commissie voor Financiën

10.2.e

Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Tilburg, 24 juni 2009

Onze referentie : EPN/WAR
Doorkiesnummer : 0348-46 83 31/013-5 49 49 45
Emailadres : 10.2.e@hoogmo.nl / 10.2.e@kktnotarissen.nl
Betreft : Wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet (Kamerstukken 31.930)

Geachte 10.2.e

De Wetenschappelijke Advies Raad (WAR) van de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (EPN) heeft het op 20 april 2009 bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal ingediende wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet (Kamerstukken 31.930) bestudeerd, en verzoekt u in verband daarmee, het hiernavolgende commentaar onder de aandacht te brengen van de leden van de Vaste Kamercommissie voor Financiën.

In deze brief zullen, zonder pretentie van volledigheid, kanttekeningen worden geplaatst met betrekking tot de navolgende zeven punten:

1. Nieuwe tariefstructuur in het algemeen.
2. Het nieuwe partnerbegrip.
3. Schenkingen onder opschortende voorwaarde.
4. Fictiebepalingen en regeling met betrekking tot herroepelijke schenkingen.
5. Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.
6. ANBI en SBBI.
7. Afgezonderde particuliere vermogens.

Terwille van de leesbaarheid is van een al te technisch karakter afgezien; uiteraard zijn wij te allen tijde graag bereid om nadere, meer gedetailleerde informatie te verstrekken.

1. Nieuwe tariefstructuur in het algemeen

De memorie van toelichting opent met de mededeling dat het beeld is ontstaan dat het betalen van belasting ter zake van schenking of overlijden niet langer een zaak is voor de (zeer) rijken, maar veeleer voor de middenklasse, en suggereert daarmee dat het de bedoeling van de wetswijziging is dat de "middenklasse" wordt ontzien.

Aangesloten bij
Netwerk Notarissen



de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSEN

In dat perspectief wekt het verbazing dat het hoogste ouder-kindtarief wordt verlaagd van 27% naar 20%. Daarvan zullen immers alleen diegenen profiteren die thans successierecht verschuldigd zijn naar een marginaal tarief van meer dan 19%, dat wil zeggen diegenen die (naar het tarief van 2009) per persoon meer dan € 364.073,-- verkrijgen. Over de inhoud van het begrip "middenklasse" kan men van mening verschillen, maar de WAR is de mening toegedaan dat men bij een dergelijke omvang van de nalatenschap als rijk mag worden bestempeld.

De toepassing van de vruchtgebruiktabellen van het Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001 zal er, zoals op p.23 van de memorie van toelichting wordt geconstateerd, toe leiden dat de fiscale waardering van een vruchtgebruik lager uitvalt dan thans het geval is. De aldaar ongenoemde keerzijde van de medaille is dat de waarde van de hoofdgerechtigdheid ("bloot-eigendom"), over het algemeen dus de waarde van de verkrijging van de kinderen, hoger uitvalt. Dit laatste betekent een grotere heffingsgrondslag, hetgeen onder omstandigheden kan betekenen dat, ondanks de tariefsverlaging, de uiteindelijk verschuldigde belasting hoger uitvalt.

Een getallenvoorbeeld om dit punt te illustreren.

Stel een kind krijgt uit hoofde van de wettelijke verdeling door het overlijden van zijn moeder zonder testament een vordering op de langstlevende ouder (vader, 62 jaar) van € 75.000,--. Op grond van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 beloopt de fiscale waarde van de vordering € 30.000,--, waarover het kind naar het huidige successietarief € 1.716,-- verschuldigd is. Na wetswijziging beloopt de fiscale waarde van de vordering, berekend op basis van art. 19 Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001, € 42.000,--, waarover het kind, met inachtneming van het nieuwe tarief, € 2.300,-- aan erfbelasting verschuldigd is.

We zien hier dus het effect dat de verlaging van het belastingtarief wordt tenietgedaan door de verhoging van de heffingsgrondslag, waardoor, bij een min of meer "modale verkrijging" als de onderhavige, de uiteindelijk verschuldigde belasting omhoog gaat. De kinderen gaan niet minder, maar meer betalen. Dit gevolg van het "overstappen" naar het Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting wordt in de memorie van toelichting niet besproken.

Een ander punt is, dat schenkingen aan (klein)kinderen die boven de jaarvrijstelling uitkomen fors hoger worden belast als gevolg van het feit dat er meteen naar een tarief van 10% respectievelijk 18% belasting wordt geheven. De huidige schijven van 5% en 8% (kinderen) respectievelijk 8% en 12,8% (kleinkinderen) vervallen. Pas bij zeer substantiële schenkingen (meer dan € 100.000,--) bewerkstelligt de verlaging van het toptarief een verlaging van de schenkbelasting ten opzichte van het huidige tarief. Door dit tarieffeffect wordt het met name voor de middenklasse moeilijker om tijdens leven vermogen over te hevelen.

Een schenking van € 27.319,-- (de jaarvrijstelling, vermeerderd met het maximumbedrag in de 5%-schijf) aan een kind kost nu € 1.138,-- aan schenkingsrecht, terwijl daarover straks € 2.231,-- aan schenkbelasting verschuldigd is. Een verhoging van 96%.

Wordt € 10.000,-- aan een kleinkind geschenken, dan is daarover thans € 800,-- belasting verschuldigd en volgens het wetsvoorstel € 1.440,--, een stijging derhalve van 80%.

Zouden de grootouders ervoor kiezen om aan het kleinkind een bedrag van € 22.763,-- te schenken, dan is het fiscale prijskaartje daarvan op dit moment € 1.821,-- en straks € 3.737,--, dus meer dan het dubbele!

In de aanloop tot het wetsvoorstel is uitvoerig stilgestaan bij de mogelijkheid van (successierechtelijke) defiscalisering van niet-opeisbare erfrechtelijke verkrijgingen. Uiteindelijk is daarvan om budgettaire redenen afgezien.

Een verdere uitbreiding van de defiscalisering van de verkrijging van kinderen in de inkomstenbelasting zou minder budgettaire effecten hebben; weliswaar wordt de erfrechtelijke verkrijging van de kinderen niet in de vermogensrendementsheffing van box 3 betrokken, maar daar staat tegenover dat de langstlevende partner (de rente over) de schuld aan de kinderen

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

niet langer in de diverse boxen in aftrek kan brengen. Bij de introductie van het systeem van de defiscalisering ter gelegenheid van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft de wetgever in art. 5.4 Wet IB 2001 met name aansluiting gezocht bij de erfrechtelijke regeling van de wettelijke verdeling. Als gevolg daarvan is de regeling niet van toepassing in een aantal andere situaties waarin kinderen eveneens niet over hun erfrechtelijke verkrijging kunnen beschikken. Zo kunnen de kinderen, als er een vruchtgebruiktestament is, niet over hun erfdeel beschikken, maar wordt hun "bloot-eigendom", anders dan de niet-opeisbare vordering van een kind in het kader van de wettelijke verdeling, wel in box 3 belast.

Met name is het navrant dat een gedefiscaliseerde erfrechtelijke verkrijging in het huidige systeem in het geheel niet mogelijk is voor kinderen van samenwoners (omdat art. 5.4 Wet IB 2001 de eis stelt dat er een langstlevende *echtgenoot* moet zijn). Hun niet-opeisbare en niet-renderende erfrechtelijke verkrijging figureert dus altijd in box 3, hetgeen repercussies heeft voor o.a. studiefinanciering en de mogelijkheid om voor huurtoeslag in aanmerking te komen. Het is niet duidelijk waarom, en ook niet verdedigbaar dat, kinderen van samenwoners in fiscaal opzicht het slachtoffer zouden moeten zijn van de relatiepartroonkueze van hun ouders.

In de literatuur is dan ook regelmatig een lans gebroken voor uitbreiding van de defiscalisering, zie o.a. F.W.J.M. Schols in WPNR 2008/6766, P. Blokland in FTV 2007/9, J.J. Storm in FTV 2006/34 en J.D.H. van Ewijk en F.A.M. Schoenmaker in WPNR 2006/6679.

De staatssecretaris van Financiën heeft ter gelegenheid van de evaluatie van de Wet IB 2001 een brief aan de Tweede Kamer toegezegd waarin de mogelijkheden tot uitbreiding van de defiscalisering worden geïnventariseerd (Kamerstukken 30.375, nr. 7). De WAR is daarover verheugd, maar betreurt het wel dat dit onderwerp niet meteen in het huidige wetsvoorstel is meegenomen, aangezien in de praktijk erfrechtelijke keuzes worden gemaakt op basis van zowel successierechtelijke als inkomstenbelastingtechnische aspecten. Een latere aanpassing van de Wet IB 2001 op het vlak van de defiscalisering zal de justitiabelen in veel gevallen verplichten tot een (nieuwe) aanpassing van de getroffen regelingen, met alle kosten van dien.

2. Het nieuwe partnerbegrip

De WAR kan begrip opbrengen voor de wens van de staatssecretaris om het partnerbegrip eenvoudiger en controleerbaarder te maken. Wel constateert de WAR dat de staatssecretaris de commune kennelijk achterhaald acht, en vraagt hij zich af of voor bepaalde situaties, zoals broers en zusters die na het overlijden van de ouders in de ouderlijke woning zijn blijven wonen, wellicht niet toch een faciliteit zou moeten worden gecreëerd.

Vanuit het perspectief van de notariële estate planner juicht de WAR uiteraard de eis van een notarieel samenlevingscontract toe. De notaris kan de cliënten dan tevens voorlichten over (het ontbreken van) de erfrechtelijke aspecten van het samenwonen en over zaken als de mogelijkheid om afspraken te maken over verrekening van overgespaard inkomen, alimentatie en het aanwijzen van de partner als begunstigde in het kader van een partnerpensioen. De thans regelmatig voorkomende ongewenste situatie dat samenwoners reeds vele jaren samenwonen en kinderen hebben zonder op juridisch vlak ook maar iets te hebben geregeld, kan op deze wijze effectief worden aangepakt.

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSEN

Zeer ongewenst is evenwel dat door de abrupte invoering van het nieuwe partnerbegrip (zonder overgangsrecht) vele samenwoners die thans in aanmerking komen voor het lage tarief en de hoge successievrijstelling zullen worden gedupeerd. Met name ook zij, die zich op enig moment in het verleden tot een notaris hebben gewend met een verzoek om voorlichting, en daar hebben vernomen dat het maken van een samenlevingscontract niet vereist is om voor de fiscale faciliteiten in aanmerking te komen.

Een ander punt is, dat in de nieuwe regeling het gehuwd zijn de mogelijkheid van een partnerschap (met een ander) uitsluit. In de praktijk komt regelmatig de situatie voor dat personen met een ander dan de echtgenoot samenwonen, maar om hen moverende redenen niet wensen over te gaan tot een echtscheiding. In het thans vigerende systeem belet het feit dat een van de partners (nog) gehuwd is niet dat de samenwoningspartner voor het lage tarief en de hoge vrijstelling in aanmerking komt.

Aangezien het onmogelijk zal zijn om alle betrokkenen te benaderen, acht de WAR het noodzakelijk dat hier overgangsrecht wordt ontworpen. De WAR is er zich terdege van bewust dat dit de eenvoud van het systeem niet ten goede komt, maar meent dat in elk geval samenwoners die thans in aanmerking zouden komen voor de faciliteiten niet van de ene op de andere dag (onbewust!) zonder vrijstelling in het derdentarief mogen belanden. Denkbaar ware, te bepalen dat de nieuwe regeling alleen geldt voor degenen wier samenwoning na de invoering van de wetswijziging aanvangt.

3. Schenkingen onder opschortende voorwaarde

Het wetsvoorstel kiest een nieuwe benadering ten aanzien van schenkingen onder opschortende voorwaarde. Momenteel wordt voor dergelijke schenkingen de civielrechtelijke benadering gevolgd. Dit houdt in dat voorwaardelijke schenkingen tot stand komen op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten. Voor schenkingen onder opschortende voorwaarde bepaalt artikel 46, lid 2 SW 1956 dat een dergelijke schenking geacht wordt tot stand te zijn gekomen op de dag waarop de voorwaarde is vervuld. Dat betekent dat de aangifte voor het recht van schenking eerst behoeft te worden ingediend binnen twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de voorwaarde is vervuld. Deze benadering creëert een op zich werkbare methode, al dient rekening gehouden te worden met twee momenten. Voor het bepalen van de grondslagen voor de objectieve en subjectieve belastingplicht wordt aangesloten bij het moment van de totstandkoming van de schenking. Voor de waardering van hetgeen wordt verkregen en de toepasselijke tarieven en vrijstellingen is het moment van vervulling van de opschortende voorwaarde doorslaggevend. In het wetsvoorstel is nog slechts één moment van belang, daar de schenking onder opschortende voorwaarde fiscaal geacht wordt tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld.

Volgens de WAR creëert deze benadering een aantal serieuze problemen. Door de gekozen methodiek zullen zich vaker fiscaal postume schenkingen voordoen. In het huidige recht is dit minder vaak het geval, ofschoon dit ook nu aan de orde kan zijn bij tweetrappsschenkingen waarin ongebornen worden betrokken. Door de nieuwe benadering van de schenking onder opschortende voorwaarde zal dit postume effect zich vaker voordoen. Een voorbeeld mag een en ander wederom verduidelijken. De heer X, een Nederlander die enkele weken geleden geëmigreerd is naar België, doet een schenking aan zijn in Nederland wonende dochter onder de opschortende voorwaarde dat zij na tien jaar in een Lidstaat van de Europese Unie woont. De heer X komt binnen het verstrijken van de tienjaarstermijn te overlijden. Na tien

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

jaar blijkt de dochter nog steeds in Nederland te wonen. Volgens huidig recht heeft de schenking civiel en fiscaal gezien plaatsgevonden op het moment van aanvaarding door de dochter. Nu de schenking geschiedde binnen de tienjaarstermijn, is deze aan de heffing van Nederlands schenkingsrecht onderworpen. In de nieuwe benadering vindt de schenking fiscaal eerst plaats wanneer blijkt dat de dochter na tien jaar woonachtig is in een Lidstaat van de Europese Unie. Op dat moment is de heer X reeds overleden en heeft hij derhalve geen enkele woonplaats op aarde. Eventueel zou de wet kunnen aanknopen bij zijn laatste woonplaats. In dit geval is dat België.

Uit het voorbeeld blijken twee zaken. Ten eerste dient in de SW 1956 een bepaling opgenomen te worden die rekening houdt met postume schenkingen. Dit was reeds noodzakelijk na de invoering van de nieuwe schenkingstitel in 2003, maar dit wordt nog urgenter na de voorgestelde bepaling omtrent schenkingen onder opschortende voorwaarde.

Ten tweede komt de vraag op hoe moet worden omgegaan met de woonplaats van de geëmigreerde schenker indien hij binnen de tienjaarstermijn komt te overlijden en vervolgens de opschortende voorwaarde buiten die termijn wordt vervuld. De enig juiste constatering lijkt te zijn dat er na het overlijden geen aardse woonplaats meer is. Om te kunnen heffen is derhalve een wettelijke voorziening noodzakelijk. Fiscaal kan ervoor gekozen worden aan te sluiten bij de laatste woonplaats van de schenker. De vraag die dan rijst is of daarbij de tienjaarstermijn dient te worden toegepast. In dit kader zijn twee benaderingen denkbaar. De eerste benadering houdt in dat aansluiting wordt gezocht bij de laatste feitelijke woonplaats, zijnde het land waarnaar de schenker is geëmigreerd. In het voorbeeld betreft dit België. Het resultaat van deze benadering is dat terzake van de schenking geen Nederlands recht verschuldigd is. Voor het heffingsmoment dient immers aangesloten te worden bij de vervulling van de voorwaarde. Een dergelijke benadering kan wel eenvoudig tot ontgaan van belasting leiden door reeds na korte buitenlandse woonachtigheid over te gaan tot het doen van schenkingen onder opschortende voorwaarde, waarbij de vervulling van de voorwaarde eenvoudig is en slechts kan plaatsvinden buiten de tienjaarsperiode. In de tweede benadering wordt bij overlijden de woonplaats van de schenker gefixeerd. Vindt dit overlijden plaats binnen genoemde tienjaarsperiode, dan zullen alle postume schenkingen getroffen worden door de heffing van Nederlands schenkingsrecht. Dit vereist allereerst – net als bij de eerste benadering – dat er fictief een woonplaats wordt aangenomen. Ook hier heeft de postume fiscale schenker immers geen woonplaats in dit ondermaanse meer. Daarnaast dient de fictieve woonplaats op grond van artikel 3, lid 1 SW 1956 toepassing te vinden na het verstrijken van de tienjaarstermijn. De rechtvaardiging voor een dergelijk wettelijk ingrijpen is dan het tegengaan van manipulatie. Men kan immers, zoals geconstateerd, de schenking eenvoudig verplaatsen naar de onbelaste sfeer door het creëren van een opschortende voorwaarde die slechts buiten de tienjaarstermijn kan worden vervuld.

Daarnaast kunnen zich allerlei complicaties in de internationale sfeer voordoen. De meeste landen die een schenkingsrecht heffen sluiten aan bij het civiele recht. Een schenking onder opschortende voorwaarde komt dan tot stand bij aanvaarding van het aanbod en niet bij de vervulling van de voorwaarde. Een door Nederland gevolgde afwijkende benadering kan dan situaties van dubbele heffing opleveren. Met name kan gedacht worden aan situaties waarbij een schenking onder opschortende voorwaarde civielrechtelijk in het buitenland tot stand is gekomen, de schenker (r)emigreert naar Nederland en de voorwaarde wordt vervuld tijdens binnenlandse woonachtigheid van de schenker. Het buitenland knoopt dan voor heffing aan bij de civielrechtelijke totstandkoming van de schenking, terwijl Nederland voor heffing van



de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSEN

schenkbelasting uitgaat van de vervulling van de voorwaarde. Dit leidt tot dubbele heffing zonder verrekeningsmogelijkheden.

Ten slotte heeft de nieuwe regeling tot gevolg dat in het verleden aanvaarde schenkingen die nu onbelast zijn, vanaf invoering van het wetsvoorstel in de belaste sfeer worden getrokken. Te denken valt aan remigrerende schenkers die buiten het bereik van de SW 1956 schenkingen onder opschortende voorwaarde hebben gedaan. Hier is op zijn minst overgangsrecht noodzakelijk.

4. De fictiebepalingen en de regeling met betrekking tot herroepelijke schenkingen

In de notariële en fiscale praktijk bestaat grote verwarring met betrekking tot de vraag of rente-overeenkomsten voor de berekening van het successierecht worden gevolgd als de overledene in zijn testament een rentebepaling heeft opgenomen. Anders gezegd, kan art. 1 lid 2 jo. lid 5 SW worden toegepast, zodat het resultaat van de rente-overeenkomst voor de berekening van het successierecht wordt gevolgd? De fiscus heeft een volte-face gemaakt en stelt zich sinds enkele jaren op het standpunt dat de afwijkende overeenkomst niet fiscaal wordt gevolgd maar tot de heffing van schenkingsrecht aanleiding geeft.

Inmiddels zijn een aantal zaken aan de rechter voorgelegd, met als recent hoogtepunt een uitspraak van Rechtbank Den Haag van 7 april 2009 (besproken in Notamail 2009-133), die de rente-overeenkomst fiscaal volgt en daarmee met zoveel woorden afwijkt van het standpunt van Hof Amsterdam d.d. 16 januari 2009 (LJN BH0142, besproken in Notamail 2009-18). Van beide uitspraken is inmiddels cassatie ingesteld, maar dat neemt niet weg dat het jammer is dat de gelegenheid niet te baat is genomen om ter gelegenheid van de wetswijziging op dit punt klare wijn te schenken.

Zie inzake het geharrewar over de rente-overeenkomsten nader P.Blokland, FTV september 2008, en G.G.B. Boelens in WPNR 2009, 6795.

Bij lezing van het nieuwe art. 7 lid 2 rijst de vraag waarom geen aftrek eerder geheven successie- of erfbelasting mogelijk is. Op grond van het nieuwe artikel 10 laten zich verschillende situaties denken waardoor dubbele successieheffing plaatsvindt. Zo zal een kleinkind bij een ik-opa-testament eerst (in de nalatenschap van opa) erfbelasting verschuldigd zijn over de contante waarde van de vordering op zijn ouder (2^e generatie) en vervolgens bij het overlijden van het kind (de 2^e generatie) erfbelasting in de nalatenschap van het kind over de nominale waarde van de vordering. De contante waarde van de vordering wordt in dat geval tweemaal belast, eenmaal in de nalatenschap van opa en eenmaal in de nalatenschap van het kind. Het ligt dan in de rede dat de ter zake van het overlijden van opa betaalde erfbelasting kan worden afgetrokken.

Voorts kan met betrekking tot art. 7 lid 2 nog de vraag worden gesteld of slechts schenkbelasting of ook (op grond van de huidige wet verschuldigd) schenkingsrecht in mindering strekt; naar mag worden aangenomen is dat wel de bedoeling, maar het staat er niet.

Bij art. 7 lid 3 vraagt de WAR zich af welke rente over de tegenprestatie kan worden afgetrokken als de handeling die als fictieve verkrijging wordt aangemerkt voor 2010 is verricht. Uit de wettekst lijkt voort te vloeien dat dit over de hele periode vanaf het moment van het verrichten van de handeling 4% is. In de rede ligt dat over de periode tot 2010 6% wordt bijgeteld en vervolgens 4%, anders zou aan de belastingplichtige fictieve verkrijgers in feite achteraf met terugwerkende kracht een opgebouwd recht op aftrek worden ontnomen.

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

De tekst van art. 10 is, blijkens de memorie van toelichting, gewijzigd teneinde met name de successiebesparing door middel van het ik-opa-testament en het turbotestament te pareren (waar het het turbotestament betreft is dit overigens inmiddels al door de Hoge Raad geschied op 19 juni 2009). Door het schrappen van het vereiste van de rechtshandeling dreigen echter (onbedoeld) ook andere rechtsfiguren onder de werking van art. 10 te vallen. In dit verband kan worden gedacht aan legaten (van vol eigendom of vruchtgebruik) tegen inbreng en aan onderbedelingsvorderingen uit hoofde van een ouderlijke boedelverdeling, wettelijke verdeling of contractuele verdeling die pas bij het overlijden van de langstlevende tot uitkering komen zonder dat tijdens leven rente is voldaan. Zie hierover uitgebreid B.M.E.M. Schols in WPNR 2009, 6802

Op grond van de resolutie van 30 november 1964, BNB 65/96 mag bij de overdracht van registergoederen voor de toepassing van art. 10 worden uitgegaan van de waarde ten tijde van de rechtshandeling. Als het inderdaad de bedoeling is dat die resolutie vervalt, dan zou het alleszins gewenst zijn dat bij wijze van overgangsrecht een "step up-regeling" wordt opgenomen in die zin dat de waardeinstijging van het registergoed sedert het moment van de rechtshandeling tot het moment van de invoering van de nieuwe wetgeving buiten beschouwing wordt gelaten. Een parallel kan worden getrokken met de overgangsregeling ter gelegenheid van de invoering van de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 en 92 Wet IB 2001.

Tevens zou in art. 10 dienen te worden opgenomen dat de bepaling geen toepassing vindt in de situatie dat de langstlevende (stief)ouder in het kader van de wilsrechten van de artt. 4:19 en 21 BW is overgegaan tot overdracht van goederen aan de (stief)kinderen onder voorbehoud van vruchtgebruik. In de Memorie van Toelichting op de "Aanpassingswet" (Kamerstukken II 1999/2000, 27 245 nr. 3, p. 20) valt te lezen: *"Het recht van het kind om zich onder omstandigheden goederen te laten overdragen onder voorbehoud van vruchtgebruik, vloeit rechtstreeks voort uit de wet. Van een rechtshandeling als bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de Successiewet 1956 kan in deze situaties niet worden gesproken. Artikel 10 van de Successiewet 1956 blijft derhalve buiten beeld."* Toch worden in de literatuur, o.a. door K.M.L.L. van de Ven in WPNR 2005, 6625, evenals door I.J.F.A. van Vijfeijken in FTV januari 2001 en in haar Fiscale Monografie "Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956" op p. 89, vraagtekens gezet bij deze opvatting van de wetgever; reden te meer voor de wetgever om over deze kwestie uitsluitsel te geven waar dat hoort: in de wet zelf.

De WAR ziet gaarne bevestigd dat met art. 11 lid 4, zoals uit de memorie van toelichting voortvloeit, inderdaad geen inhoudelijke wijziging is beoogd, zodat het wederkerig verplicht finaal verrekenbeding niet onverhoeds als nieuwe fictieve verkrijging wordt geïntroduceerd.

In art. 15 introduceert de wetgever de heffing van schenkbelasting over een fictieve renteschenking als sprake is van een renteloze of laagrentende lening. De formulering van het artikel geeft aanleiding tot de vraag of de daadwerkelijk wel betaalde rente in aftrek mag komen op de fictieve schenking. Naar de letterlijke wettekst bestaat daarvoor geen mogelijkheid. Als ouders renteloos een bedrag van € 100.000 aan een zoon uitlenen wordt dus aan het einde van het jaar een fictieve schenking van € 4.000,-- geconstateerd, maar datzelfde geldt als de zoon 2% (dus € 2.000,--) rente heeft betaald. Aannemende dat dat laatste niet de bedoeling is, zou de WAR aanbevelen dat in de wettekst duidelijker tot uiting wordt gebracht dat in het laatste geval slechts € 2.000 als fictieve schenking wordt beschouwd.

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

Art. 53 wordt uitgebreid teneinde met name te beletten dat de herroepelijke schenking wordt aangewend als constructie om vermogensopbrengsten belastingvrij aan kinderen te schenken. De WAR kan begrip opbrengen voor het gekozen systeem maar betreurt het dat dit in het wetsvoorstel zo onvolledig is uitgewerkt. Het blijft onduidelijk hoe de vermindering van de teruggave van de schenkbelasting (en het schenkingsrecht?) als gevolg van het feit dat de begiftigden gedurende de bezitsperiode (fictief) voordeel genieten, dient te worden berekend. Stel bijvoorbeeld dat ouders € 100.000,- aan een kind hebben geschonken en deze schenking 10 jaar later herroepen. In jaar 2 heeft de begiftigde € 60.000,- aan opbrengsten genoten. Vindt er nu een teruggave plaats van schenkbelasting over € 40.000,-, of teruggave van schenkbelasting over € 100.000,- verminderd met een teruggave van fictieve schenkbelasting over € 60.000,-? Hoe moeten de vrijstellingen worden toegerekend, en wat is de invloed van het genoten voordeel op de rente als bedoeld in lid 4? Wordt op de verlaging van de teruggave/vermindering rente bijgeteld over 8 jaar, of wordt er eerst gesaldeerd en vervolgens over 10 jaar rente berekend over het saldo? De voorgestelde wettekst laat ons over deze (en andere) vraagpunten helaas in het ongewisse.

5. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten onder de nieuwe wet

De vernieuwde bedrijfsopvolgingsregeling wordt wederom vorm gegeven in een vrijstelling. Enige toelichting waarom niet is nagedacht over een doorschuiffaciliteit of een (ruimere) uitstelfaciliteit ontbreekt. Uit een recent onderzoek -gepubliceerd in WFR 2009/578- blijkt echter dat 65% van de ondervraagden van mening is, dat een ruime uitstelregeling voldoende is voor het (fiscaal) faciliteren van de bedrijfsopvolging. De vrijstellingsfaciliteit heeft immers ongelijke behandeling van de kinderen van de ondernemer tot gevolg. Zij leidt tot een verschil in de nettoverkrijgingen van het kind-ondernemer en de andere kinderen, meer in het algemeen tot een fiscaal ongelijke behandeling van de verkrijger-ondernemer en de andere verkrijgers in de nalatenschap. Dit klemmt temeer nu de vrijstellingsfaciliteit in het wetsvoorstel wordt verhoogd en daardoor de verschillen nog groter worden gemaakt. De Raad van State constateert volgens de WAR terecht een spanning met het gelijkheidsbeginsel (3 april 2009, nr. W06.09.0081/III). Voorts wordt de fiscale ongelijkheid in behandeling van ondernemingsvermogen en andere soorten vermogen alleen maar groter.

Reeds in het Rapport van de werkgroep modernisering Successiewet "De warme, de koude en de dode hand" van 13 maart 2000 - de Commissie Moltmaker- werd al voorgesteld de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te verlenen aan alle verkrijgers in wier verkrijging de waarde van het ondernemingsvermogen tot uitdrukking komt. De principiële vraag naar de rechtvaardiging van de voorschriften ongelijke behandelingen ligt dus nog steeds voor en kan niet worden verklaard door de continuïteitsbedreiging van de onderneming. De (financiering van de) aflossing van de overbedelingsschuld van de bedrijfsopvolger aan zijn mede-erogenamen vormt in de praktijk een groter probleem dan het successierecht. Daaraan kan als nieuw (praktijk)probleem worden toegevoegd, dat een ondernemer vanuit fiscale overwegingen in de toekomst wellicht er voor zal kiezen zijn onderneming na te laten aan al zijn kinderen. Het behoeft geen betoog dat een zodanige bedrijfsoverdracht de bedrijfscontinuïteit danig in de weg kan staan.

De WAR vraagt vervolgens aandacht voor het feit, dat bij het wetsvoorstel de uitvoeringsregeling en een beleidsbesluit ontbreken. Op enkele plaatsen in de toelichting op de vernieuw-



de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten worden aangegeven, dat in de uitvoeringsregeling en in ministeriële regelingen nadere bepalingen inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zullen worden ondergebracht (art. 35c lid 7 van het wetsvoorstel voorziet daarin). Het is voorts niet duidelijk welke onderdelen van het beleidsbesluit van 10 oktober 2007, nr. CP2007/383M terugkomen in de nieuwe regeling. Art. 7a Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 komt ook te vervallen, maar wat komt daarvoor in de plaats?

Dit betekent dat het beeld thans incompleet is en versnippering van regelgeving te verwachten valt met alle mogelijke uitlegperikelen van dien.

Voor preferente aandelen gelden de faciliteiten alleen als deze zijn ontstaan als gevolg van een gefaseerde bedrijfsoverdracht. De Staatssecretaris stelt echter een extra eis. De preferente aandelen moeten een omzetting vormen van een eerder gehouden ab-belang van gewone aandelen en waarbij de omzetting gepaard is gegaan met het toekennen van gewone aandelen aan een ander (veelal de bedrijfsopvolger(s)). De door de Staatssecretaris verlangde vereenvoudiging wordt daarmee deels teniet gedaan. Waarom zouden gewone aandelen en alle preferente aandelen -voor het uitgeven van preferente aandelen kunnen verschillende redenen zijn- anders moeten worden behandeld dan de preferente aandelen "met extra eis"? Preferente aandelen kunnen in bestaande bedrijfsoverdrachtstructuren om verschillende redenen worden uitgegeven en kwalificeren zich thans voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Als de Kamer akkoord gaat met art. 35c lid 4 van het wetsvoorstel, zal er toch overgangsrecht moeten komen voor de preferente aandelen in de bestaande bedrijfsoverdrachtstructuren en waarop de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wel op van toepassing zijn (zie ook mr. S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst in WPNR 2009, 6802 en VN 2009/22.3 aantek. bij art. 35c Successiewet).

Voorts is niet duidelijk op welke preferente aandelen het wetsvoorstel ziet. Het begrip preferente aandelen is niet eenduidig. Er zijn verschillende vormen: preferente winstdelende aandelen, cumulatief preferente aandelen, preferente winstdelende (met een maximum) aandelen.

Een andere onduidelijkheid vormt art. 35f. Het wetsvoorstel houdt rekening met de verdeling van een huwelijksgemeenschap en een nalatenschap. Art. 35 f lid 2 bepaalt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de verkrijgende echtgenoot slechts van toepassing zijn voor zover de bij de verdeling verkregen gerechtigheid tot het ondernemingsvermogen groter is dan de gerechtigheid waartoe deze echtgenoot vóór de verdeling van de huwelijksgemeenschap gerechtigd was. In de memorie van toelichting (p. 53) wordt opgemerkt, dat indien gebruik wordt gemaakt van de zogenoemde turboverdeling -alle goederen en schulden van de ontbonden huwelijksgemeenschap worden toegedeeld aan de nalatenschap- en de kinderen de bloot eigendom van het (gehele) ondernemingsvermogen krijgen en de langstlevende het vruchtgebruik, de kinderen voor het gehele bloot eigendom een beroep kunnen doen op de faciliteiten en de langstlevende voor de helft van het recht van vruchtgebruik. Hoe zit het echter met de vordering die de langstlevende krijgt op de kinderen; de helft van de waarde van het tot de huwelijksgemeenschap behorende ondernemingsvermogen. Kan daarvoor een beroep op de faciliteiten worden gedaan. De letterlijke tekst van het wetsvoorstel lijkt dat niet te omvatten. Het valt echter niet in te zien waarom dat niet zou kunnen, maar dat dient in ieder geval wel te worden verduidelijkt.



de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

Diverse auteurs hebben al kritiek gehad op diverse andere onderdelen van de voorgestelde bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. In het bijzonder wordt verwezen naar de themanummers van het WPNR 2009, 6802, WFR 6815 en FTV juni 2009. In het algemeen kan worden gesteld dat de bedrijfsopvolgingsregeling eenvoudiger wordt en goed in de Successiewet wordt ingebed.

6. ANBI en SBBI

Het wetsvoorstel scherpt de criteria voor de algemeen nut beogende instelling (ANBI) aan. Het opnemen van het 90%-criterium sluit aan bij het in andere landen gehanteerde criterium. Het als ANBI aangemerkt worden heeft niet alleen gevolgen voor de heffing van schenk- en erfbelasting, maar ook voor de aftrekbaarheid van giften voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. De gift aan een ANBI is aftrekbaar voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.

Sinds 1 januari 2009 kent de Successiewet nog vrijstellingen voor dorpshuizen, amateursportverenigingen en door de minister aangewezen specifiek of sociaal nut beogende instellingen (SNBI). Een gift aan een van hen is niet aftrekbaar voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. De regeling voor de SNBI is een dode letter gebleken. De vrijstellingen voor de dorpshuizen, de amateursportverenigingen en de SBNI's vervallen. Het wetsvoorstel introduceert de sociaal belang behartigende instelling (SBBI), waaronder de voormelde instellingen vallen..

Art. XI bepaalt dat alle huidige ANBI beschikkingen -m.u.v. die voor kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen- met ingang van 1 januari 2010 komen te vervallen. Er moet een nieuwe beschikking worden aangevraagd en een nieuwe aanwijzing in het kalenderjaar 2010 werkt terug tot 1 januari 2010.

De WAR vraagt zich af of er genoegzame rechtvaardiging is voor deze enorme administratieve rompslomp voor instellingen. De huidige wet voorziet er immers in dat de ANBI-status met terugwerkende kracht kan worden ingetrokken indien de instelling niet (meer) aan de voorwaarden voldoet (art. 6.33 lid 3 Wet IB 2001). Dat verandert niet onder de nieuwe Successiewet. Een nieuwe rangschikking geeft derhalve geen rechtszekerheid. Een instelling die twijfelt over haar ANBI-status onder de nieuwe wet kan toch een nieuw verzoek tot rangschikking indienen. Waarom alle instellingen -ook die die zich na 1 januari 2010 onmiskenbaar zullen kwalificeren als ANBI- opzadelen met administratieve verplichtingen. Over de toegenomen werkdruk voor de belastingdienst hebben we het dan niet eens. Laat iedere instelling zijn eigen verantwoordelijkheid dragen en waarmaken.

Een ander punt zijn de periodieke giften aan de instellingen die zich nu wel maar straks door de wetswijziging niet meer kwalificeren als ANBI. Deze giften zouden dan niet meer aftrekbaar zijn. Er zal overgangsrecht moeten komen voor de aftrekbaarheid van periodieke giften gedaan aan instellingen die thans wel maar straks door de wetswijziging geen ANBI meer zullen zijn. Uitvoering van de aangegane verplichting na 1 januari 2010 zou zonder overgangsrecht tot niet-aftrekbaarheid van de gift(en) voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting leiden.

De WAR meent dat het overgangsrecht er in moet voorzien dat burgers – door de fiscale aftrekbaarheid gestimuleerd tot het doen van giften – ook na 1 januari 2010 op de aftrekbaarheid van voordien gedane (periodieke) giften moeten kunnen vertrouwen.

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

De nieuwe SBBI-regeling geeft de dorpshuizen, amateursportverenigingen en andere maatschappelijke organisaties weinig rechtszekerheid. De ter plaatse bevoegde inspecteur beoordeelt het beroep op de vrijstelling bij de aangifte voor de heffing van de schenk- of erfbelasting. Bij geschil van mening ter zake beslist uiteindelijk de rechter. Zowel de gulle gever als de SBBI kunnen dus lange tijd in onzekerheid blijven.

De WAR vraagt zich af of dat niet anders kan.

Waarom niet een regeling waarbij een instelling die meent zich te kwalificeren als SBBI aan de belastingdienst – dat kan de ter plaatse en ter zake bevoegde inspecteur zijn zoals nog niet zo lang geleden het geval was bij de algemeen nut beogende instellingen – een beschikking kan vragen te worden aangemerkt als SBBI? Tegen een afwijzende beschikking zou dan bezwaar en beroep moeten kunnen worden ingesteld. Zo zou de regeling voor de SBBI meer sporen met de regeling voor de ANBI.

Vanzelfsprekend zal de bevoegde inspecteur de rangschikking tot SBBI kunnen intrekken indien de instelling niet meer voldoet aan de criteria voor de SBBI. Die beschikking zou dan ook weer vatbaar voor bezwaar en beroep moeten zijn.

Gemist wordt een vrijstelling indien de SBBI uitkeringen doet.

7. Afgezonderde particuliere vermogens

In het wetsvoorstel wordt getracht ontgaansmogelijkheden tegen te gaan voor situaties waarin belastingplichtigen gebruik maken van buitenlandse rechtsfiguren, zoals Anglo-Amerikaanse trusts en buitenlandse stichtingen, waarin vermogen wordt ondergebracht en een heffingsvacuüm kan ontstaan. Deze ontgaansmogelijkheden zijn vrijwel altijd gebaseerd op de zogenoemde trustarresten uit 1998. Hierin bepaalde de Hoge Raad dat een overdracht om niet aan een irrevocable discretionary trust door een (fictieve) inwoner van Nederland wordt beschouwd als een schenking aan een doelvermogen, hetgeen de toepassing van het hoge derdentarief rechtvaardigt. Sommige belastingplichtigen maken dankbaar a contrario gebruik van de door de Hoge Raad geformuleerde regel om aan heffing van inkomstenbelasting en van schenkings- en successierecht te ontkomen. Denkbare scenario's zijn bijvoorbeeld de overdracht om niet aan een irrevocable discretionary trust door een niet (fictief) in Nederland wonende insteller en de overdracht om baat door een (fictieve) inwoner van Nederland.

De bestrijding van deze ontgaansmogelijkheden vindt plaats door de introductie van een 'robuuste' regeling voor afgezonderd particulier vermogen die betrekking heeft op de heffing van zowel de inkomstenbelasting als het schenkings- en successierecht. Het is begrijpelijk dat de overheid ontgaansmogelijkheden wil bestrijden, maar de wijze waarop dit wordt voorgesteld levert een aantal bezwaren op.

Allereerst leidt de gekozen systematiek ook hier tot een grote discrepantie tussen het civiele en fiscale recht. In zijn algemeenheid verdient het de voorkeur dat, indien en voor zover mogelijk, de fiscaalrechtelijke benadering aansluiting zoekt bij de civielrechtelijke uitgangspunten. Dit geldt met name voor de Successiewet 1956 waarbij het civiele recht nog steeds het vertrekpunt is voor de heffing. Aansluiting bij het civiele recht lijkt ook meer in overeenstemming te zijn met het Haags Trustverdrag, al staat dit i.p.r.-verdrag uiteraard 'fiscale autonomie' van de verdragspartijen toe.



de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSSEN

Daarnaast dient gewezen te worden op situaties waarbij in het verleden bij de instelling van een afgezonderd particulier vermogen reeds heffing van successie- of schenkingsrecht heeft plaatsgevonden. Het is denkbaar dat in navolging van de eerdergenoemde trustarresten bij instelling van een trust of stichting successie- of schenkingsrecht is geheven naar het hoge derdentarief. Dit zal bijvoorbeeld aan de orde zijn indien een in Nederland wonende persoon een irrevocable discretionary trust in het leven heeft geroepen en daaraan vermogen om niet heeft overgedragen. Deze overdracht zal hebben geresulteerd in een heffing van Nederlands schenkingsrecht naar het hoge derdentarief. De voorgestelde regeling houdt met dit feit geen rekening en beschouwt het overgedragen vermogen als het vermogen van de insteller, zodat bij de gehanteerde transparantie tijdens zijn leven inkomstenbelasting wordt geheven en bij zijn overlijden erfbelasting. Indien vanuit het afgezonderd particulier vermogen uitkeringen plaatsvinden, wordt schenkbelasting geheven, waarbij de insteller als schenker wordt gezien. Dit heeft een niet te rechtvaardigen dubbele heffing tot gevolg. Het verdient aanbeveling om bestaande situaties te respecteren en de voorgestelde fiscale transparantie niet te laten gelden voor deze gevallen. Wanneer deze benadering ongewenst is, zou overwogen kunnen worden een restitutie van het reeds betaalde schenkings- en/of successierecht te verlenen.

Bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen worden op grond van de nieuwe regeling na het overlijden van degene die dat vermogen heeft afgezonderd, toegerekend aan diens erfgenamen. Daarbij vindt toerekening per erfgenaam plaats in dezelfde verhouding als hij verkrijger krachtens erfrecht is van de overledene. Resultaat van een en ander is dat onder omstandigheden belasting wordt geheven van personen die in het geheel niet of slechts ten dele enig voordeel zullen genieten vanuit het afgezonderd particulier vermogen. Het is immers denkbaar dat de erfgenamen van de insteller van het afgezonderd particulier vermogen anderen zijn dan de begunstigten van dat vermogen, zonder dat de erfgenamen kunnen aantonen dat zij niet tot de groep van (potentiële) begunstigten behoren. In die situatie leidt de 'erfrechtelijke' fictie tot een onrechtvaardige heffing. Iemand wordt in de heffing betrokken zonder dat hij ooit tot (een deel van) het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen gerechtigd zal worden. Ook is het mogelijk dat de erfgenamen en begunstigten samenvallen, maar dat uiteindelijk een of meerdere begunstigten niets uit het afgezonderd particulier vermogen verkrijgen. Dit kan aan de orde zijn indien de vertegenwoordiger van het afgezonderd particulier vermogen een grote mate van vrijheid ('discretion') heeft gekregen ten aanzien van het uitkeringsbeleid. Het wetsvoorstel bevat weliswaar op dit punt een tegenbewijsregeling, maar gezien de onvoorspelbaarheid van de 'discretion' biedt deze onvoldoende garantie en stelt zij onmogelijke eisen aan de erfgenamen.

De gekozen systematiek kan ook aanleiding geven tot misbruik, indien men bewust de discrepantie die kan bestaan tussen erfgenaamschap en feitelijke begunstiging vanuit het afgezonderde particuliere vermogen benut. Indien als erfgenaam een voor de bewuste heffingen 'vrijgestelde' persoon wordt aangewezen, kan geen heffing plaatsvinden naar aanleiding van feitelijke verkrijgingen vanuit het afgezonderd particulier vermogen. Een voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Een in Nederland wonende natuurlijk persoon heeft het grootste deel van zijn vermogen tijdens zijn leven ingebracht in een irrevocable discretionary trust. Daarbij heeft hij zijn kinderen tot beneficiaries aangewezen. De inbrenger heeft in zijn testament het resterende vermogen nagelaten aan een in het buitenland gevestigde en door Nederland erkende algemeen nut beogende instelling. Gevolg van een en ander is dat bij het

de Kort van der Kolk van Tuijl

NOTARISSEN

overlijden van die persoon het trustvermogen wordt geacht te zijn verkregen door de algemeen nut beogende instelling. Dit zal veelal tot een onbelaste verkrijging leiden. Vervolgens wordt voor de inkomstenbelasting het trustvermogen toegerekend aan de buitenlandse algemeen nut beogende instelling. Indien daarna feitelijke uitkeringen plaatsvinden vanuit de trust aan de begunstigten (in casu de kinderen), dan zullen die worden geacht afkomstig te zijn van de buitenlandse algemeen nut beogende instelling en onbelast blijven. Eenzelfde resultaat lijkt overigens te worden bereikt indien het een in Nederland gevestigde algemeen nut beogende instelling betreft die als erfgenaam optreedt. Het is ook denkbaar dat de nalatenschap grotendeels via legaten wordt uitgekeerd waarna voor de erfgenaam een gering bedrag resteert, terwijl toch voor de toerekening bij het erfgenaamschap wordt aangeknoopt. Het mag duidelijk zijn dat de gekozen systematiek op enkele punten aanvulling behoeft.

Er kleeft nog een praktisch bezwaar aan de gekozen systematiek. Trusts en andere afgezonderde particuliere vermogens kunnen vaak vele decennia bestaan. Volgens de voorgestelde regeling wordt het afgezonderde particuliere vermogen bij overlijden van de insteller geacht te zijn verkregen door diens erfgenamen en wanneer deze erfgenamen komen te overlijden wederom door hun erfgenamen. Dit kan er na een bepaalde periode toe leiden dat een uitkering afkomstig uit het afgezonderde particuliere vermogen dient te worden aangemerkt als een schenking aan de begunstigde afkomstig van al deze uiteindelijke erfgenamen naar rato van hun erfrechtelijke gerechtigdheid. Daarbij dient allereerst de status van iedere erfgenaam te worden beschouwd. Woont een erfgenaam al dan niet fictief in Nederland of in het buitenland? Vervolgens dienen het tarief en de vrijstellingen te worden bepaald. Deze 'versnippering' van de schenking kan als voordeel opleveren dat vele malen gebruik kan worden gemaakt van een vrijstelling, maar als nadeel dient toch te worden geconstateerd dat dit administratief een enorme rompslomp kan opleveren en na vererving over enige generaties zelfs tot moeilijke reconstructievraagstukken aanleiding kan geven om vast te stellen van wie de schenking nu eigenlijk afkomstig is.

Tot het verstrekken van kopieën van de in deze brief genoemde artikelen uit wetenschappelijke tijdschriften zijn wij uiteraard gaarne bereid.

Een kopie van deze brief is gezonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Desgewenst zullen wij graag over het bovenstaande van gedachten wisselen met de leden van de Vaste kamercommissie.

Hoogachtend,

10.2.e

10.2.e

10.2.e

(Wetenschappelijke Advies Raad EPN)

10.2.e

Correspondentie-adres: EPN/WAR, Polanerbaan 13N, 3447 GN Woerden.

11.1

Retour van Minister/Stas
d.d. 14-08
Reeds cc aan:



Ministerie van Financiën

ATP 2295
Ds. 485.

clerk

TER INFORMATIE

Aan
de Staatssecretaris

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Inlichtingen

10.2.e

10.2.e @minfin.nl

Datum

12 augustus 2009

Notitienummer

2009/0450

Rubriek

Algemene Beleidsvraagstukken

Auteur

10.2.e

Van
de directeur, Algemene Fiscale
Politiek 11.1

Kopie aan
de Minister; 2 x PA; 2 x
Voorlichting

Bijlagen

notitie

Dossier bezoek Wientjes d.d. 13-08

Paraaf
de Staatssecretaris

Via
SG

11.1

Via
DGFZ

10.2.e

Medeparaaf
DB

10.2.e

12/8

Aanleiding

Op 13 augustus komt 10.2.e van VNO-NCW van 14.00-15.00 langs om over
een aantal onderwerpen te praten. Hij zal worden vergezeld door 10.2.e

10.2.e. U zal worden ondersteund door de heren

10.2.e

Agenda

1. Wensen VNO voor het Belastingplan 2010

buiten verzoek

Hierna volgt per agendapunt een bijdrage voor het gesprek.

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

Successiewet

- Zoals u weet is in het wetsvoorstel herziening van de successiewet in de bedrijfsopvolgingsregeling een beperking opgenomen voor fictief aanmerkelijkbelanghouders (pakket van minder dan 5%) en commanditaire vennoten. De bedrijfsopvolgingsregeling is op hen niet meer van toepassing omdat geen sprake is van een reële bedrijfsoverdracht. De faciliteit beoogd reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren.

11.1

- De desbetreffende nota van wijziging wordt naar verwachting voor het einde van het zomerreces naar de TK toe gezonden.

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

7 juli 2009

10.2.e

NOTITIE

Betreft: Overleg staatssecretaris De Jager 9 juli

Het is van belang dat er nog een aantal zaken wordt geregeld bij het Belastingplan 2010. Het zou goed zijn als staatssecretaris De Jager het initiatief hiertoe zou nemen. Het gaat om de volgende zaken:

buiten verzoek

- Wegnemen van de onbedoelde inperking van het gebruik van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het wetsvoorstel inzake de Successiewet

buiten verzoek

Hierna zal kort op de verschillende punten worden ingegaan.

buiten verzoek

buiten verzoek

V N O N C W

buiten verzoek

Wetsvoorstel inzake Successiewet

Wij hebben reeds een brief hierover aan de staatssecretaris gestuurd. In een eerder overleg heeft hij aangegeven zich niet in deze brief te herkennen, aangezien hij niet voornemens zou zijn om de groep die gebruik kan maken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit te beperken. In het wetsvoorstel worden echter expliciet fictief aanmerkelijkbelanghouders en commanditaire vennoten uitgesloten van deze faciliteit, terwijl ze er op dit moment nog wel gebruik van

¹ Te bepalen aan de hand van de bij de Belastingdienst op te vragen Verklaring betalingsgedrag keten- of inlenersaansprakelijkheid

V N O N C W