

Vergaderjaar 2008–2009

31 930

Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

ALGEMEEN DEEL	2	7.	Algemeen nut beogende instellingen	17
1. Inleiding	2	8.	Grondslagverbreding overig	18
2. Vereenvoudiging als rode draad	2	8.1	Direct opeisbare, renteloze lening	18
2.1. Tarieven en vrijstellingen	3	8.2	Herroepelijke schenking	18
2.2. Bedrijfsopvolgingsregeling	4	8.3	Aanschaf gefaciliteerd vermogen in zicht van overlijden	19
2.3. Partnerbegrip	5	8.4	Reparatie arresten	19
2.4. Vereenvoudiging fictiebepalingen	7	8.5	Testamentvormen (turbotestament en ik-opa testament)	19
3. Recht van overgang	7	9.	Aanpassing tabel in Uitvoeringsbesluit	20
4. Doelvermogens algemeen	8	10.	Technische wijzigingen	20
5. Afgezonderd particulier vermogen	9\	11.	Overgangsrecht overig	20
5.1. Huidige praktijk	9	12.	Uitvoering	20
5.2. Nieuwe wetssystematiek	11	13.	Europese aspecten	21
5.3. Invordering	13	14.	Budgettaire effecten, verdelingseffecten en nalevingseffecten	22
5.4. Bestaande afgezonderde particuliere vermogens: overgangsregime	14	14.1	Budgettaire effecten	22
5.5. Stoppen verdere uitholling Spaarrenterichtlijn	14	14.2	Verdelingseffecten	23
5.6. Burgeradviezen over afgezonderde particuliere vermogens	14	14.3	Nalevingseffecten	24
5.7. Alternatieve oplossingen aanpak afgezonderde particuliere vermogens	14	14.4	Advies Actal	26
5.7.1. Fiscale transparantie richting begunstigden	15			
5.7.2. Belasten bij het inbrengen in en het uitkeren uit een afgezonderd particulier vermogen	15			
5.8. Verrekening buitenlandse bronbelasting	15			
6. Sociaal belang behartigende instellingen (SBBI)	16		ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	27

ALGEMEEN DEEL

1. Inleiding

Maatschappelijk en politiek is er in toenemende mate kritiek op de belastingen op erfenissen en schenkingen. Die kritiek richt zich in hoofdzaak op de hoogte van de tarieven en de ingewikkeldheid van de regelgeving. *Verder is er sprake van grondslagversmalling door ontgaansgedrag, en door de opkomst van «estate-planning». 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. Bij sommige onderdelen van de wet bestaan vragen over de Europees-rechtelijke houdbaarheid.*

De weergegeven kritiek neemt echter niet weg dat het legitiem kan zijn belasting te heffen over vermogen dat iemand zonder inspanning toevalt. Niet is gebleken dat het uitgangspunt dat de erfrechtelijke verkrijging een draagkrachtvermeerderende omstandigheid is, niet langer juist is. Verder is heffing van schenk- en erfbelasting doorgaans economisch minder verstorend dan heffingen op inkomsten uit arbeid of winst. Om budgettaire redenen kan de heffing binnen het huidige belastingstelsel op dit moment niet worden gemist. De schenk- en erfbelasting levert 1,9 miljard euro op, het afschaffen ervan zou een niet gedekt tekort geven.

Al deze elementen samen hebben geleid tot het voornemen van het kabinet de Successiewet 1956 te moderniseren. Voorafgaand aan het concretiseren van de voornemens om de hiervoor geschetste kritiekpunten weg te nemen in een wetsvoorstel zijn enkele brieven aan de Tweede Kamer gezonden waarin een schets is gegeven van de op dit gebied levende gedachten. Dit heeft geresulteerd in een algemeen overleg op 26 november 2008 met de Kamer over de herziening van de Successiewet 1956. Bij deze gelegenheid heb ik kunnen constateren dat de Kamer de mening van harte onderschrijft dat die wet aan herziening toe is. Ook in de samenleving wordt een herziening van die wet breed ondersteund. Dit laatste blijkt ook uit de reacties die zijn binnengekomen naar aanleiding van de gelegenheid die vorig jaar is geboden aan burgers en maatschappelijke organisaties om hun visie kenbaar te maken via www.schenkenerfbelasting.nl. Van die gelegenheid is veelvuldig gebruik gemaakt. Zowel in het hiervoor genoemde algemeen overleg als bij de burgeraadpleging bleek de voorgenomen tariefverlaging heel belangrijk. Ook heb ik kunnen constateren dat er begrip is voor grondslagverbreding door aanpak van weglek en constructies. In het vervolg van deze memorie worden de verschillende onderdelen van het wetsvoorstel nader toegelicht.

2. Vereenvoudiging als rode draad

Voorgesteld wordt de Successiewet 1956 op verschillende onderdelen te vereenvoudigen. Dat betreft in de eerste plaats het aantal tarieven en de systematiek van de vrijstellingen. Ook de opzet van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt overzichtelijker door de desbetreffende bepalingen bij elkaar te plaatsen en ook een tekstuele vereenvoudigingsslag te maken. Het partnerbegrip wordt in een apart wetsartikel gedefinieerd en zal niet alleen bij toepassing van tarief en vrijstellingen, maar ook voor de toepassing van de fictiebepalingen van belang zijn. Overigens wordt ook bij de wijziging van de fictiebepalingen, die worden aangepast om een einde te maken aan de uitholling van de grondslag, een tekstuele vereenvoudiging nagestreefd. Een verdere vereenvoudiging is het voorstel om uit de Successiewet 1956 een aantal bepalingen te schrappen die, omdat zij uitgewerkt zijn of overigens hun belang hebben verloren, overbodig zijn geworden.

2.1. Tarieven en vrijstellingen

De tarieven van de krachtens de Successiewet 1956 geheven belastingen – nu nog successie- en schenkingsrecht, straks erf- en schenkbelasting – hebben een dubbele progressie die afhankelijk is van de grootte van de verkrijging en de familieverbanden met erflater of schenker. Daarnaast gelden er diverse vrijstellingen. De grootste vrijstelling is voor de partner van de overledene, maar ook kinderen genieten een hogere vrijstelling dan verdere verwanten of derden. De gedachte achter deze variatie in vrijstellingsbedragen is dat er enerzijds in bepaalde gevallen een verzorgingsbehoefte is en anderzijds ook sprake is van een verwachtingswaarde.

Zowel de dubbele progressie naar verwantschap en grootte van de verkrijging in het tarief als de hogere vrijstelling naarmate er een grotere zorgplicht dan wel verwachtingswaarde bestaat, kunnen bogen op een brede maatschappelijke steun. Dit is enkele jaren geleden gebleken uit een onderzoek naar de maatschappelijke opvattingen over de successiebelasting¹, en recentelijk bevestigd bij de internetraadpleging ter zake van de voorgenomen wijziging van de Successiewet 1956. Om deze reden zijn deze elementen in de voorgestelde tariefstructuur gehandhaafd. Niet is gekozen voor een zogenoemde derde progressie, waarbij de hoogte van de heffing tevens afhankelijk is van het inkomen of vermogen van de verkrijger, omdat dit naar het oordeel van het kabinet niet past bij het karakter van een schenk- en erfbelasting.

De huidige Successiewet 1956 kent drie tariefgroepen (of vier, indien de opslag van 60% voor kleinkinderen in tariefgroep 1 als afzonderlijke tariefgroep wordt geteld) en per groep zeven schijven. Het voorstel is om dit terug te brengen tot twee (of drie) tariefgroepen met elk twee schijven. Daarnaast wordt in dit voorstel het scala aan vrijstellingen, zowel naar aard als in aantal, aanmerkelijk vereenvoudigd. Zo wordt voorgesteld de drempelvrijstellingen om te zetten in voetvrijstellingen en vervallen de aparte vrijstellingen voor minderjarige of gehandicapte kinderen. Tevens wordt een aanzienlijke verlaging van de tarieven voorgesteld. Dit betreft met name de tarieven van de huidige tariefgroep 3 van 41–68%, die maatschappelijk niet meer van deze tijd worden geacht. Het hiernavolgende schematisch overzicht bevat de percentages en bedragen van de voorgestelde tariefstructuur. In afwijking van de eerder in de brief van 24 oktober 2008² gepresenteerde tariefstructuur wordt thans voorgesteld om kleinkinderen en verdere nakomelingen niet in tariefgroep 2, maar in tariefgroep 1 te plaatsen met een tariefopslag van 80%. Tevens wordt voorgesteld om voor kleinkinderen in de erfbelasting, evenals voor kinderen, uit te gaan van een vrijstellingsbedrag van € 19 000, in plaats van de in de eerder in de brief van 24 oktober 2008 voorgestelde vrijstelling voor overige verkrijgers van € 2000. De verhouding tussen de belastingheffing van kinderen en kleinkinderen wordt hiermee meer vergelijkbaar met die in het huidige stelsel. Met deze aanpassing wordt tegemoet gekomen aan het gevoel dat de positie van kleinkinderen in de eerder aangekondigde voorstellen onvoldoende evenwichtig geregeld was. In hoofdstuk 14 wordt nader ingegaan op de budgettaire effecten en verdelingseffecten van de voorgestelde tariefstructuur.

¹ Motivaction, Maatschappelijke opvattingen over successiebelasting, Amsterdam, mei 2003.

² Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17.

Schematisch overzicht voorgestelde tariefstructuur (2010)

Tarieven schenk- en erfbelasting

Deel van de belaste verkrijging	Tariefgroep 1 (partners en kinderen)	Tariefgroep 1A (kleinkinderen)	Tariefgroep 2 (overige verkrijgers)
€ 0 – € 125 000	10%	18%	30%
€ 125 000 – hoger	20%	36%	40%

Vrijstellingsbedragen erfbelasting

Partners	€ 600 000
Kinderen en kleinkinderen	€ 19 000
Overige verkrijgers	€ 2 000

Vrijstellingsbedragen schenkbelasting

Kinderen	€ 5 000
Kinderen 18 – 35 jaar (eenmalig)	€ 24 000
Overige verkrijgers	€ 2 000

Over de bepaling van de verschillende tariefpercentages kan nog het volgende worden opgemerkt. In het aanvankelijke ontwerp van de tariefstructuur werd uitgegaan van twee tariefgroepen met elk twee schijven, waarbij de schijfpercentages van tariefgroep 2 het dubbele bedroegen van die van tariefgroep 1. Gegeven het uitgangspunt van budgettaire neutraliteit bleek een tarief van 20–40% voor tariefgroep 2 echter niet haalbaar. Om die reden is dit tarief uiteindelijk vastgesteld op 30–40%.

De bedragen van de voorgestelde grens van de eerste schijf van € 125 000 en de voorgestelde voetvrijstelling van € 19 000 voor kinderen zijn zodanig gekozen dat voor kinderen in de successiebelasting de nieuwe tarieflijn van 10–20% onder de huidige tarieflijn van 5–8–12–15–19–23–27% blijft.

Zoals hiervoor vermeld is na nadere afweging besloten om kleinkinderen in tariefgroep 1 te plaatsen met een tariefopslag van 80%. Deze tariefopslag en de voorgestelde voetvrijstelling van € 19 000 voor kleinkinderen zijn zodanig gekozen dat de tarieflijn voor kleinkinderen in de erfbelasting niet hoger uitvalt dan de theoretische tarieflijn die ontstaat wanneer er tweemaal een vererving van ouder naar kind plaatsvindt (grootouder > ouder > kind).

2.2. Bedrijfsopvolgingsregeling

Over de verkrijging van ondernemingsvermogen is de verkrijger schenk- en erfbelasting verschuldigd. De betaling van deze belasting kan de continuïteit van de onderneming in gevaar brengen indien daarvoor liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken. Om dit te voorkomen bestaan er bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Deze faciliteiten zorgen er bijvoorbeeld thans voor dat 75% van de waarde going concern van de verkregen onderneming onbelast blijft. Voor de schenk- of erfbelasting die wel is verschuldigd, kan gedurende tien jaar uitstel van betaling worden verkregen. Kern van de regeling is dat de schenk- of erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten. Gebleken is dat de huidige regeling aan de ene kant een te beperkte en aan de andere kant een te ruime werking heeft. Beide situaties zijn onwenselijk.

In mijn brieven over de modernisering van de Successiewet 1956 heb ik toegezegd de bedrijfsopvolgingsregeling eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger te maken. Daarnaast kan de regeling nog meer worden toegesneden op het faciliteren van de overgang van echte onderne-

mingen. Hierbij moet worden bedacht dat deze doelstellingen met elkaar kunnen conflicteren. De wetgeving zal zodanig geformuleerd moeten zijn dat reële bedrijfsoverdrachten wel worden gefaciliteerd en andere gevallen niet. Daarbij is gedetailleerde wetgeving niet altijd te vermijden. Meer eenvoud voor de uitvoeringspraktijk zal worden gerealiseerd door het opleggen van conserverende aanslagen sterk terug te dringen. De toegankelijkheid zal toenemen door de wettelijke bepalingen zoveel mogelijk bij elkaar te plaatsen en bestaande beleidsbesluiten grotendeels te codificeren. De evenwichtigheid zal toenemen door meer aan te sluiten bij de economische praktijk van bedrijfsoverdrachten. In de wetgeving moet daarbij zo min mogelijk verschil worden gemaakt tussen overdrachten in de winstsfeer en die in de aanmerkelijkbelangsfeer, tussen bedrijfsoverdrachten bij leven en die als gevolg van het overlijden en tussen directe en indirecte (via een holding) gehouden aandelen in een vennootschap. Om een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid verder te stimuleren wordt tevens voorgesteld het vrijstellingspercentage te verhogen tot 90%.

De hiervoor genoemde doelstellingen zullen onder andere met de volgende voorgestelde maatregelen worden gerealiseerd:

- a. het niet langer opleggen van conserverende aanslagen voor het (voorwaardelijk) vrijgestelde deel van de verkrijging, hetgeen leidt tot een verlichting in de uitvoeringspraktijk;
 - b. het hanteren van het IB-ondernemingsbegrip ook bij de verkrijging van aandelen in een vennootschap, zodat toepassing van de faciliteit in dat opzicht rechtsvormneutraal wordt;
 - c. voor indirecte belangen één kwantitatief criterium van 5% hanteren, in plaats van een beleids criterium;
 - d. het laten vervallen van de leeftijdseis en de arbeidsongeschiktheidseis voor de schenkbelasting, zodat een economisch gewenste bedrijfs-overdracht niet wordt belemmerd door de fiscale regelgeving en gelijkheid ontstaat met de regeling zoals die geldt in geval van overlijden;
 - e. het invoeren van een bezitstermijn van één jaar voor bedrijfsopvolgingen bij overlijden, om te voorkomen dat in het zicht van overlijden belast vermogen wordt omgezet in onbelast vermogen zonder dat van een reële bedrijfsoverdracht sprake is;
 - f. de verkrijging van een medegerechtigdheid en preferente aandelen faciliteren voor de bedrijfsopvolgingsregeling indien deze zijn ontstaan als gevolg van een gefaseerde bedrijfsoverdracht, zodat recht wordt gedaan aan de praktijk en de kerngedachte van de bedrijfsopvolgings-regeling;
 - g. het verlagen van de faciliteit over beleggingsvermogen in een lichaam van 15 percent over de waarde van het aanmerkelijk belang naar 5 percent van het tot het lichaam behorende ondernemingsvermogen, zodat meer rechtsvormneutraliteit ontstaat;
 - h. het toepassen van de regeling op door de aandeelhouder ter beschikking gestelde onroerende zaken die binnen de onderneming in de vennootschap worden gebruikt, wanneer de aandelen in die vennootschap ook door de verkrijger worden verkregen, zodat meer wordt aangesloten bij de economische realiteit;
 - i. het zoveel mogelijk clusteren van de artikelen die betrekking hebben op de bedrijfsopvolgingsregeling;
 - j. het verhogen van het vrijstellingspercentage van 75% naar 90%.
- Hoewel dit pakket een mix is van plussen en minnen, is de uitkomst van het geheel zeer zeker als een positief pakket te kwalificeren waarmee bedrijfsopvolging verder wordt gefaciliteerd.

2.3 Partnerbegrip

Bij aparte brief heb ik de Kamer geïnformeerd over de voor te stellen

invulling van het partnerbegrip. De huidige regeling die is opgenomen in het tariefartikel, is verbrokkeld, kent meerdere categorieën en overlappingen, en is in de loop der tijd uitgebreid waarbij niet altijd een geheel consequente gedachtelijn is gevolgd. Het resultaat is een onoverzichtelijk geheel waarbij meer mensen binnen de kring van personen vallen die voor het laagste tarief en de hoogste vrijstelling in aanmerking komen dan, vanuit de daaraan ten grondslag liggende gedachte bezien, logisch zou zijn. De gedachte die ten grondslag ligt aan het partnerbegrip, is in de eerste plaats de wederzijdse, die naar voren komt in een rechtens afdwingbaar recht. In het Burgerlijk Wetboek is de wederzijdse zorgplicht opgenomen voor echtgenoten en geregistreerde partners. Anderen die een dergelijke afdwingbare verplichting willen aangaan, zullen daar zelf in moeten voorzien. Een gebruikelijke methode is het maken van afspraken die worden vastgelegd in een samenlevingscontract bij de notaris. Dit is een goed handhaafbaar en controleerbaar criterium. De tweede gedachte die ten grondslag ligt aan de verhoogde vrijstelling voor de partner is de verwachtingswaarde voor de partner volgend uit het gevoel niet «verrijkt» te zijn. In de hiervoor genoemde brief heb ik ook aangegeven dat de zogenoemde tweerelaties en meerrelaties die uitsluitend op grond van tijdsverloop aanspraak maken op het partnerschap, niet meer als partner zullen worden aangemerkt voor toepassing van de Successiewet 1956. Uit eerdere discussies die mijn voorgangers met de Kamer hebben gevoerd, is gebleken dat hiertegen destijds veel oppositie was. Deze oppositie werd deels gevoed vanuit de gedachte dat er een toenemende tendens zou zijn onder Nederlanders ervoor te kiezen hun leven anders in te richten dan volgens het patroon van de meer traditionele samenlevingsvormen en dat daar een ander heffingssysteem bij past. Ook werd wel de wens geuit om degenen die mantelzorg verleenden, niet te onderwerpen aan het allerhoogste tarief. Met name was dit het geval indien kinderen thuis waren blijven wonen en zorg verleenden. Er is thans voor gekozen om niet aan de hiervoor genoemde wens tegemoet te komen. Uiteraard komen de hiervoor bedoelde kinderen nog wel in aanmerking voor het lage tarief. Zij kunnen echter geen aanspraak meer maken op de grote vrijstelling die in geval van overlijden van toepassing is voor de partner. Belangrijk is echter ook de notie dat de beloning voor inwonende mantelzorgers niet via de partnervrijstelling in de erfbelasting gefaciliteerd moet worden, aangezien uitwonende mantelzorgers niet voor de verhoogde vrijstelling in aanmerking komen. Dit verschil in behandeling acht ik niet te rechtvaardigen. Overigens kent het Burgerlijk Wetboek een bepaling op grond waarvan een kind onder omstandigheden aanspraak kan maken op een som ineens indien hij werkzaamheden of zorg heeft verleend en daardoor minder heeft kunnen verdienen dan anders (zie artikel 4.36 van het Burgerlijk Wetboek). Al met al meen ik dat het terugbrengen van het aantal personen waarvoor het partnerschap geldt tot de categorie waarbij een wederzijdse zorgplicht bestaat, aansluit bij de opvattingen die daarover thans in overwegende mate in de maatschappij leven.

In het nieuwe stelsel worden gehuwden (daaronder begrepen de geregistreerde partners) altijd als elkaars partner aangemerkt. Voor anderen geldt dat zij slechts als partner kunnen worden aangemerkt indien zij voldoen aan de dubbele eis dat zij na het bereiken van hun meerderjarigheid blijken een inschrijving in de gemeentelijke basisregistratie op één adres samenwonen én een notarieel samenlevingscontract hebben gesloten. Soms is de samenwoning verbroken vanwege redenen die buiten de wil en invloed van de partners liggen. In dat geval vervallen in beginsel de faciliteiten voor de partner. Om aan deze hardheid tegemoet te komen wordt in bepaalde omstandigheden een verzachting voorgesteld van de samenwoningseis.

Er wordt bij samenwoners die op grond van de hiervoor bedoelde omschrijving als partner worden aangemerkt, een minimale tijdsduur gesteld aan de samenwoning om misbruik van de gunstige tarieven en

vrijstellingen te voorkomen. Ingeval van overlijden is dat zes maanden. Schenkingen zijn te voorzien en te plannen. Daarom is bij schenking voor de termijn dat de gemeenschappelijke huishouding moet zijn gevoerd om in aanmerking te komen voor de bij het partnerschap behorende faciliteiten een termijn van twee jaar opgenomen.

2.4. Vereenvoudiging fictiebepalingen

In de Successiewet 1956 staat een aantal fictiebepalingen waarin bepaalde gebeurtenissen die civielrechtelijk niet als een belastbare verkrijging krachtens erfrecht of schenking worden gezien, fiscaal wel worden geduid als zodanige verkrijgingen. Het betreft hier vooral gebeurtenissen die in de familiesfeer hebben plaatsgevonden, met het oog op het ontlopen van successie- of schenkingsrecht. De fictiebepalingen, die in de loop van de jaren in de wet zijn opgenomen, bevatten onderling een overlap en zijn daardoor minder goed leesbaar. Daarom worden de fictiebepalingen in dit voorstel opnieuw geformuleerd en in de gevallen waarin in een of meer afzonderlijke artikelen soortgelijke situaties worden bestreken, samengevoegd in één artikel.

Ook wordt voorgesteld een pijnpunt weg te nemen bij de heffing van erfbelasting op uitkeringen uit levensverzekering, dat zich met name voordoet in gevallen waarin de erflater in gemeenschap van goederen gehuwd was. In deze veel voorkomende situaties wordt thans in beginsel de gehele uitkering uit een levensverzekering in de heffing van erfbelasting betrokken en kan daarop slechts de helft van de betaalde premies in mindering worden gebracht. Deze wijze van heffing wordt vaak als onredelijk ervaren. In het voorstel wordt slechts het deel van de uitkering belast dat kan worden toegerekend aan een onttrekking van de erflater. In standaardgevallen zal dat er toe leiden dat niet meer de hele uitkering maar slechts de helft daarvan in de heffing wordt betrokken.

Naast de hiervoor bedoelde fictiebepalingen zijn in de huidige Successiewet 1956 twee artikelen opgenomen die zien op het afzonderen van vermogen voor een bij schenkingsakte of testament op te richten stichting. Het afzonderen van vermogen bij een niet notarieel verleden uiterste wil (bijvoorbeeld een noodtestament) riep de vraag op of de verkrijger wel bestaat ten tijde van het overlijden van de testateur. Deze vraag is in het civiele recht inmiddels bevestigend beantwoord. Een soortgelijke vraag was er met betrekking tot het bij leven bij schenking afzonderen van vermogen voor een bij die handeling opgerichte stichting. Ook deze vraag is inmiddels in positieve zin opgelost, zodat beide fictiebepalingen achterhaald zijn en kunnen vervallen.

3. Recht van overgang

Een van de drie krachtens de Successiewet 1956 geheven belastingen is het recht van overgang.

In mijn brief van 24 oktober 2008¹ heb ik aangegeven dat ik mij zou buigen over de diverse vragen die het recht van overgang oproept. Deze vragen komen neer op de verhouding tussen de baten en lasten, waarbij de relatief geringe opbrengst van ca € 6 mln staat tegenover ingewikkelde regelgeving die ook Europeesrechtelijk gezien regelmatig onder vuur ligt. De uitkomst van een en ander is dat wordt voorgesteld het recht van overgang te schrappen.

Volgens de huidige wet wordt recht van overgang geheven van de waarde van de binnenlandse bezittingen (na aftrek van de binnenlandse schulden) die worden verkregen krachtens schenking of door overlijden van een niet in Nederland wonende schenker of erflater. Binnenlandse bezittingen zijn (a) bezittingen die behoren tot een Nederlandse onderneming; (b) Nederlandse (fictieve) onroerende zaken; en (c) winstrechten in een Nederlandse onderneming. Binnenlandse schulden zijn alleen aftrekbaar wanneer zij

¹ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17.

verknocht zijn aan de binnenlandse bezittingen. Het gaat hierbij grofweg om schulden van een Nederlandse onderneming en schulden verzekerd door hypotheek op een Nederlandse onroerende zaak.

In feite blijken vrijwel uitsluitend aanslagen te worden opgelegd over de verkrijging van onroerende zaken (juridische of economische eigendom). De grootste groep belastingplichtigen bestaat uit buitenlanders met een vakantiewoning. Daarnaast gaat het om Nederlanders die Nederland al meer dan tien jaar vóór hun overlijden hebben verlaten en in Nederland een woning hebben aangehouden. Ook is de regelgeving binnen de Successiewet 1956 omtrent de aandelen in onroerendezaaklichamen (fictieve onroerende zaken) ingewikkeld. Deze regelgeving wordt nog ingewikkelder als gevolg van de aanstaande invoering van de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid¹ en de daarbij gemaakte keuze voor transparantie voor de openbare of de commanditaire vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Ook is niet eenvoudig te controleren wanneer zich een belastbaar feit voordoet met betrekking tot fictieve onroerende zaken, en kan zich een Europeesrechtelijk probleem voordoen bij de waardebepaling van de bedoelde aandelen verkregen van een niet-inwoner, nu deze waardebepaling anders is dan voor dergelijke aandelen verkregen van een inwoner van Nederland.

Europeesrechtelijk kunnen voorts vragen worden gesteld bij het niet aftrekbaar zijn van vorderingen wegens onderbedeling en bij legaten tegen inbreng. Op 11 september 2008 is het arrest in de zaak Arens-Sikken (C-43/07) gewezen door het Europese Hof van Justitie, dat van groot belang is voor de regels over de aftrek van binnenlandse schulden voor het recht van overgang. Hoewel het arrest van de Hoge Raad nog wordt afgewacht, is nu reeds duidelijk dat de huidige mogelijkheid tot aftrek van schulden te beperkt is en daarmee niet in overeenstemming is met de vrijheid van kapitaalverkeer. Reparatie hiervan zal erg ingewikkeld zijn met het mogelijke gevolg van blijvende internationaal (niet aanvaarde) dubbele belasting, dan wel zal om te kunnen voldoen aan de Europese criteria leiden tot complexere reparatiewetgeving met desondanks een aanzienlijke derving van de toch al relatief geringe opbrengst (en ongelijke behandeling, afhankelijk van hoeveel erfenamen er zijn). Dit acht ik onwenselijk.

Alles afwegende stel ik voor om de heffing van recht van overgang af te schaffen.

4. Doelvermogens algemeen

In dit wetsvoorstel wordt een aantal maatregelen voorgesteld met betrekking tot verschillende soorten doelvermogens. Als gevolg van deze maatregelen worden doelvermogens voortaan verdeeld in vier categorieën:

1. afgezonderde particuliere vermogens;
2. sociaal belang behartigende instellingen;
3. het algemeen nut beogende instellingen;
4. overige doelvermogens.

In hoofdstuk 5 van deze toelichting wordt uitgebreid ingegaan op de nieuwe categorie afgezonderde particuliere vermogens. Dat zijn afgezonderde vermogens waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd. De afgezonderde particuliere vermogens zijn als hoofdregel fiscaal transparant, hetgeen betekent dat er doorheen gekeken wordt naar de inbrengers van het vermogen of hun erfenamen.

In hoofdstuk 6 zal worden ingegaan op de sociaal belang behartigende instellingen (SBBI). Deze hebben met de afgezonderde particuliere vermogens gemeen dat zij zich richten op de behartiging van particuliere belangen. Deze instellingen vervullen tegelijkertijd een belangrijke rol in de maatschappij. Om als SBBI te kunnen worden aangemerkt, moet de instelling activiteiten ontplooien voor en met mensen, activiteiten waaraan een grote maatschappelijke waarde kan worden toegekend

¹ Kamerstukken II 2007/08, 31 065, Invoeringswet titel 7.13 BW.

omdat zij een belangrijke bijdrage leveren aan een gezonde en veerkrachtige samenleving en de sociale cohesie bevorderen. De voorgestelde bepalingen voor de SBBI zijn een vervanging en een uitbreiding van de bestaande vrijstellingen voor verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking door amateursportverenigingen, dorpshuizen en door de nog niet nader uitgewerkte categorie aan te wijzen zogeheten specifiek nut beogende instellingen.

In hoofdstuk 7 wordt ingegaan op de categorie doelvermogens waarmee in het geheel geen particulier belang wordt behartigd, de het algemeen nut beogende instellingen. Onder de huidige regeling is onvoldoende gewaarborgd dat deze instellingen in voldoende mate het algemeen nut dienen of dat de doelstellingen of de feitelijke werkzaamheden van deze instellingen maatschappelijk acceptabel zijn. De overige doelvermogens komen in deze toelichting niet aan de orde, omdat met betrekking tot die categorie geen maatregelen worden voorgesteld.

5. Afgezonderd particulier vermogen

5.1 Huidige praktijk

Signalen uit de Belastingdienst, maar ook uit andere EU-landen en daarbuiten maken duidelijk dat particuliere vermogens in toenemende mate worden afgezonderd om belastingheffing te ontgaan. Vooral bij de heffing van inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting ontstaat bij gebruikmaking van afgezonderde particuliere vermogens een ongewenst heffingsvacuüm. Het bekendste voorbeeld van een afgezonderd particulier vermogen is de Anglo-Amerikaanse trust. Maar onder afgezonderde particuliere vermogens dienen ook te worden begrepen allerlei buitenlandse Stiftungen, Anstalts, Antilliaanse stichtingen particulier fonds, foundations, Treuhands, enzovoorts. Ook Nederlandse stichtingen die geen of slechts incidenteel een algemeen nut beogen, en ook geen of slechts incidenteel een sociaal belang behartigen, worden gebruikt om belastingheffing te ontgaan. Het onderscheidend criterium om te spreken van het ontgaan van belasting is de vaststelling of met het afgezonderde vermogen meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd. De grondvorm van het creëren van een afgezonderd vermogen ziet er in de praktijk als volgt uit. De inbrenger stelt het afgezonderd particulier vermogen in en brengt er vermogensbestanddelen in die worden beheerd door een beheerder in een belastingparadijs. Deze beheerder houdt het vermogen niet aan voor zichzelf maar ten behoeve van de nakomelingen, familie en relaties van de inbrenger. De inbrenger benoemt in akten (bijvoorbeeld de «trust deed», statuten of reglementen van de stichting) zijn nakomelingen – geboren en ongebornen – als begunstigden. Soms kunnen goede doelen of derden (huispersoneel, vrienden, kennissen) ook als begunstigde zijn aangewezen, maar in de praktijk komt dat nauwelijks voor. Het afgezonderde vermogen bestaat veelal uit aandelen in het familiebedrijf en courante beleggingen (aandelen, obligaties, liquiditeiten). Afgezonderde particuliere vermogens hebben gemeen dat eigendomsbewijzen (aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten) ontbreken. De bezittingen en schulden maken niet langer deel uit van het vermogen van degene die de vermogensbestanddelen heeft afgezonderd. En zij behoren nog niet tot het vermogen van een of meer begunstigden. Dat is slechts anders in de situatie waarin een begunstigde een concreet juridisch afdwingbaar recht heeft. Maar daar ontbreekt het vaak aan: de begunstigden hebben verwachtingen met betrekking tot het afgezonderde vermogen maar kunnen (nog) niets afdwingen. De beheerder heeft op papier weliswaar vergaande discretionaire bevoegdheden, maar deze persoon is niet tot dat vermogen gerechtigd en wordt daarom niet in de belastingheffing betrokken. Zo creëert de inbrenger doelbewust een

spagaatpositie: het geld is niet van hem en nog niet van de begunstigen, maar het is wel voor hen bedoeld, zo weet ook de beheerder. Geen inbrenger draagt immers vermogen aan een beheerder over zonder zeker te weten dat het vermogen toekomt aan de begunstigen die hij aanwijst. De inbrenger koopt zogezegd met een afgezonderd particulier vermogen «vertrouwen» («trust») dat de beheerder of bestuurder van het afgezonderd particulier vermogen doet wat de inbrenger wil. De bezittingen en schulden van het discretionaire deel van het afgezonderd vermogen «zweven» alsmede de daarmee samenhangende opbrengsten en uitgaven. Met «zweven» wordt bedoeld dat het afgezonderde vermogen bij geen enkele persoon in de belastingheffing wordt betrokken: niet bij degene die het heeft afgezonderd, niet bij het afgezonderde vermogen zelf en niet bij de begunstigen.

Het instellen van een afgezonderd particulier vermogen is op zichzelf geoorloofd voor bundeling en bescherming van (familie)vermogen. Maar een afgezonderd particulier vermogen behoort geen heffingsvacuüm op te leveren waardoor de Nederlandse heffingsgrondslag wordt uitgehold. Een heffingsvacuüm verdraagt zich ook niet met doel en strekking van het Haags Trustverdrag: *«Mocht de bestaande praktijk, waarin de trust een geheel eigen fiscale beoordeling krijgt, uitwijzen dat aanvullende fiscale wetgeving noodzakelijk is, dan heeft de wetgever daartoe natuurlijk de mogelijkheid».*

Vijftien jaar na de totstandkoming van het Haags Trustverdrag blijkt het gebruik van de trust, maar ook van andere buitenlandse afgezonderde particuliere vermogens, om belastingheffing te ontgaan, groot te zijn. Het belangrijkste motief is in veel gevallen het ontgaan van belastingheffing in het woonland van de inbrenger en van de begunstigen. Andere dan fiscale motieven, bijvoorbeeld het bundelen van (familie)vermogen, spelen slechts een ondergeschikte rol. Momenteel slaagt de Belastingdienst er maar heel moeizaam in om (belangen in) afgezonderde particuliere vermogens (gedeeltelijk) in de belastingheffing (inkomsten- en vennootschapsbelasting en successie- en schenkingsrecht) te betrekken. Er wordt weliswaar aanzienlijke menskracht door de Belastingdienst in gestoken maar het vergaren van de feiten is tijdrovend en wordt in de praktijk fors belemmerd door juridische rookgordijnen. Voorts blijkt belastingheffing lastig in alle fases waarin een afgezonderd particulier vermogen zich bevindt. Bij het inbrengen, het aanhouden en het uitkeren van vermogen ontbrandt telkens een juridische strijd over de fiscale kwalificatie van bezittingen en opbrengsten van het afgezonderd particulier vermogen. In de praktijk is te zien dat zich sinds de trustarresten van 1998¹, op grond waarvan de inbreng in een trust belast is met schenkingsrecht, (bijna) geen belaste schenkingen meer voordoen. Op het eerste gezicht lijken deze arresten een dam op te werpen tegen het ontgaan van belastingheffing door gebruikmaking van trusts. Inmiddels is echter gebleken dat de in de arresten geformuleerde regel juist een handleiding kan vormen voor internationale estateplanning. Er zijn eenvoudige mogelijkheden om vermogen onbelast in een afgezonderd particulier vermogen onder te brengen. Het vermogen wordt er bijvoorbeeld door niet-inwoners ingebracht (Nederlanders die meer dan 10 jaar buiten Nederland wonen; niet-Nederlanders die meer dan 1 jaar buiten Nederland wonen), of het vermogen zit er al generaties lang in en rendeert zelf ook, jaar in jaar uit. Ook wordt er vermogen ingebracht dat op dat moment nog geen waarde heeft (bijvoorbeeld opties, octrooien, merkenrechten), of er worden vermogensbestanddelen verkocht aan het afgezonderd particulier vermogen waarna de latere waardestijgingen ten goede komen aan het afgezonderd particulier vermogen (bijvoorbeeld aandelenpakketten of lijfrenteovereenkomsten).

Met de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde regeling voor afgezonderde particuliere vermogens wordt beoogd de Belastingdienst toerei-

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

kende middelen te geven om de constructies in de uitvoerings sfeer effectief te bestrijden. Tevens wordt daarmee gehoor gegeven aan de wens uit de praktijk om de fiscale behandeling van afgezonderde particuliere vermogens wettelijk goed te regelen.

5.2 Nieuwe wetssystematiek

Om aan het geschetste heffingsvacuüm een einde te maken, wordt een robuuste wettelijke basis voorgesteld om inkomstenbelasting en schenk- of erfbelasting te kunnen heffen wanneer er sprake is van een afgezonderd particulier vermogen. Vermogensbestanddelen die in een afgezonderd particulier vermogen worden ingebracht, aangehouden en uitgekeerd, krijgen eenzelfde fiscale behandeling als vermogensbestanddelen die niet op zodanige wijze zijn afgezonderd. Deze wetssystematiek sluit aan bij het beleid van de Belastingdienst zoals dat sinds het Beleidsbesluit van 16 december 1993¹ tot op heden is uitgevoerd en vertoont duidelijke parallellen met de fiscaal transparante behandeling van de stichting administratiekantoor.

De wettelijke basis bestaat hierin dat de afgezonderde particuliere vermogens als aparte entiteit worden genegeerd. Het afgezonderd particulier vermogen wordt zodoende fiscaal transparant behandeld. De vermogensbestanddelen waarvan de juridische eigendom berust bij het afgezonderd particulier vermogen of zijn beheerder, worden in beginsel naar rato van de inbreng toegerekend aan de persoon die vermogen in het afgezonderd particulier vermogen heeft ingebracht. De inbrenger wordt geacht gedurende zijn leven te blijven beschikken over de vermogensbestanddelen van het afgezonderd particulier vermogen. De desbetreffende bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven worden onveranderd bij de inbrenger in de belastingheffing betrokken. Al naar gelang de aard van de vermogensbestanddelen worden de vermogensbestanddelen en de opbrengsten daaruit betrokken in de heffing van inkomstenbelasting in box 1, 2 of 3.

Uitgaande van de grondvorm dat iemand de enige inbrenger is in een door hem ingesteld afgezonderd particulier vermogen, vormt deze afzondering van vermogensbestanddelen in de voorgestelde wetssystematiek geen belaste handeling. Voor inkomstenbelasting noch schenkbelasting is er sprake van een heffingsmoment. De inbrenger wordt geacht gedurende zijn leven de afgezonderde vermogensbestanddelen onverkort te bezitten, ongeacht de discretionaire bevoegdheden van de beheerder of het afgezonderde vermogen zelf. Gedurende de tijd dat de vermogensbestanddelen worden aangehouden in het afgezonderd particulier vermogen is er geen heffingsvacuüm meer: in een afgezonderd particulier vermogen ondergebrachte courante beleggingen of liquiditeiten behoren ook na de afzondering tot de rendementsgrondslag van box 3 van de inbrenger. Voor de aanmerkelijkbelangaandelen blijft dezelfde fiscale behandeling bestaan. Uitkeringen uit het afgezonderd particulier vermogen worden geacht van de inbrenger afkomstig te zijn.

Zodra een begunstigde jegens een afgezonderd particulier vermogen een concreet juridisch afdwingbaar recht krijgt, bijvoorbeeld een recht op periodieke uitkeringen, ontstaat een nieuwe situatie. Er ontstaan in het Angelsaksische recht zogenoemde «fixed interests». Het recht moet (jaarlijks) door de beheerder worden gehonoreerd en zo nodig kan de begunstigde zijn concrete recht bij de rechter afdwingen. Dit recht wordt in de voorgestelde systematiek geacht te zijn toegekend door de inbrenger en vormt voor hem een schenking. Het recht op de periodieke uitkeringen behoort vervolgens tot het inkomen uit werk en woning (box 1) of tot de rendementsgrondslag (box 3) van de begunstigde. De inbrenger merkt de verplichting van het afgezonderd particulier vermogen aan als een verplichting van hem zelf: in box 3 heeft hij in zoverre een schuld die zijn rendementsgrondslag verlaagt.

¹ Besluit van 16 december 1993, DB93/4451, V-N 1994, blz. 155.

Bij overlijden van de inbrenger wordt het afgezonderd particulier vermogen geacht tot zijn nalatenschap te behoren. De erfgenamen krijgen volgens het voorstel op dat moment hun deel van het afgezonderd particulier vermogen fictief krachtens erfrecht van de erflater. De toerekening per erfgenaam geschiedt in dezelfde verhouding als hij verkrijger krachtens erfrecht is van de overledene. De regels van de erfbelasting zijn van toepassing. Behoort bijvoorbeeld een aanmerkelijkbelangpakket tot het afgezonderd particulier vermogen dan zijn, indien aan de voorwaarden wordt voldaan, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten uit de Successiewet 1956 van toepassing. Voor de inkomstenbelasting gelden de bepalingen van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De erfgenamen kunnen de verkrijgingsprijs van de erflater doorschuiven of zij kunnen ervoor kiezen dat er wordt afgerekend bij de erflater in box 2. Als de erfgenaam op zijn beurt overlijdt, wordt het desbetreffende deel van het afgezonderd particulier vermogen op dat moment geacht door zijn erfgenamen te zijn verkregen. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen worden zo van generatie op generatie «doorgeschoven» en toegerekend.

In het voorgestelde systeem weet de inbrenger vooraf wat de fiscale gevolgen zijn van deze structuur en kan hij bij het maken van zijn keuze over de afzondering van vermogen daarmee rekening houden. Inbrenger en begunstigden hebben daarnaast bij leven het zelf in de hand om het afgezonderd particulier vermogen of een deel daarvan niet langer bij de inbrenger te belasten maar (geheel of gedeeltelijk) aan de begunstigden toe te rekenen. Daartoe dient de inbrenger concrete rechten toe te kennen aan de begunstigden. Met de beheerder of het afgezonderd particulier vermogen kan hij de bevoegdheid om beschikkingshandelingen te verrichten tevoren regelen.

Na het overlijden van de inbrenger treden, zoals al opgemerkt, zijn erfgenamen in zijn plaats. Bedacht moet worden dat de erfgenamen verder van het afgezonderd vermogen kunnen afstaan. In beginsel doet dit niets af aan de toerekening aan hen. Het ligt in de rede dat de inbrenger heeft geregeld dat na zijn overlijden zijn erfgenamen beschikkingsmacht krijgen over het afgezonderd particulier vermogen. Toch kan zich in een uitzonderlijk geval de situatie voordoen dat de erfgenaam de nalatenschap verwerpt, of expliciet en definitief is uitgesloten van de kring van begunstigden. In dat geval kan door hem tegenbewijs worden geleverd. Er geldt een verzwaarde bewijslast, hetgeen betekent dat hij moet aantonen dat hij geen begunstigde is en dat hij niet kan volstaan met het enkel aannemelijk maken. De erfgenaam kan met alle hem ter beschikking staande middelen tegenbewijs leveren. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen worden in een situatie van geslaagd tegenbewijs bij wetsfictie toegerekend aan de overige erfgenamen in dezelfde verhouding als zij verkrijgers krachtens erfrecht zouden zijn geweest bij uitsluiting van de uitgesloten erfgenaam. Als een lichaam als bedoeld in artikel 2 of 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de inbrenger is van vermogensbestanddelen in een afgezonderd particulier vermogen dan zou in eerste instantie de gedachte kunnen zijn dat de desbetreffende bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven aan dat lichaam moeten worden toegerekend. Maar juist de term «particulier» wijst op een nauwe band met de aandeelhouder/natuurlijke persoon van het lichaam. Het lichaam heeft afgezonderd ten faveure van zijn aandeelhouder/natuurlijke persoon; het bedrijfsbelang is immers niet gediend met meer dan bijkomstige particuliere belangen van de aandeelhouder, of van zijn partner of zijn bloed- en aanverwanten in de rechte lijn en tot en met de vierde graad van de zijlijn. Het ligt dan meer voor de hand om te constateren dat het lichaam «bovenlangs» een winstuitdeling heeft gedaan aan zijn aandeelhouder/natuurlijke persoon en dat de aandeelhouder vervolgens de vermogens-

bestanddelen heeft afgezonderd. Aan die aandeelhouder worden dan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het afgezonderde vermogen toegerekend.

De nieuwe wetssystematiek brengt duidelijkheid over het verstrekken van informatie aan de inspecteur over wie betrokken is bij een afgezonderd particulier vermogen. De betrokkenen moeten deze informatie desgevraagd aan de inspecteur verstrekken. De informatieverplichtingen gelden voor eenieder, dus ook voor buitenlands belastingplichtigen in de zin van artikel 2.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001. In dit verband wordt gewezen op de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme, die op 1 augustus 2008 in werking is getreden. Volgens deze wet moet iedere – financiële – dienstverlener (o.a. banken, trustkantoren, advocaten, belastingadviseurs, (register)accountants, notarissen en makelaars) zijn klant kennen. Zo moet een belastingadviseur van een afgezonderd particulier vermogen zowel de gehouden lichamen, de inbrenger als de uiteindelijk gerechtigden kennen. Het niet voldoen aan het vereiste cliëntenonderzoek (en de meldingsplicht van ongebruikelijke transacties) wordt aangemerkt als een economisch delict.

5.3 Invordering

Door middel van een wijziging in de Invorderingswet 1990 worden de mogelijkheden verstevigd om de aanslagen met betrekking tot een afgezonderd particulier vermogen te kunnen innen. Daartoe wordt een bijzondere verhaalsmogelijkheid geïntroduceerd op Nederlandse eigendommen van het afgezonderd particulier vermogen voor de gevallen van vestiging in een belastingparadijs waar het veelal niet mogelijk is de belasting-schuld van de inbrenger of diens erfgenamen te innen.

5.4 Bestaande afgezonderde particuliere vermogens: overgangsregime

Voor bestaande afgezonderde particuliere vermogens wordt een overgangsregime voorgesteld. Op verzoek vindt de toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een op 1 januari 2010 bestaand afgezonderd particulier vermogen plaats aan de persoon of personen zoals is overeengekomen met de inspecteur in een vaststellingsovereenkomst. Bestaande afspraken worden zo gerespecteerd. Inbrengers van vermogensbestanddelen in bestaande afgezonderde particuliere vermogens die zich niet hebben gemeld bij de inspecteur, vallen niet onder dit invoeringsrecht. Met ingang van de aangifte inkomstenbelasting 1994 bestaat de mogelijkheid de trustvraag aan te kruisen in het aangiftebiljet en zich te melden bij de inspecteur voor het vaststellen van de fiscale behandeling. Als daarvan geen gebruik is gemaakt, ligt een coulante opstelling niet voor de hand.

Vanuit het oogpunt van doelmatigheid is ervoor gekozen om ook bepaalde – veelal kleinere – afgezonderde vermogens of een deel daarvan, ongemoeid te laten. De toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een (deel van een) afgezonderd particulier vermogen blijft achterwege als aan een aantal cumulatieve vereisten is voldaan. Het moet gaan om afgezonderd particulier vermogen dat is afgezonderd door een persoon die vóór 1 januari 2010 is overleden. Bovendien moet ten tijde van het indienen van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer het saldo van de bezittingen en schulden per erfgenaam van de overledene niet meer bedragen dan € 5000. En tot slot mogen op dat moment geen aandelen en winstbewijzen die worden aangemerkt als een aanmerkelijk belang ingevolge hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001, tot het afgezonderd particulier vermogen behoren.

5.5 Stoppen verdere uitholling Spaarrenterichtlijn

Vanuit verschillende EU-landen is geconstateerd dat er een toenemende neiging is om de Europese Spaarrenterichtlijn te ontwijken. Het wordt steeds duidelijker dat onder andere door het inbrengen van spaargeld in een afgezonderd particulier vermogen de richtlijn eenvoudig wordt omzeild: de richtlijn is namelijk alleen van toepassing op natuurlijke personen. De Europese Commissie wil een halt toeroepen aan ontduiking van eerdere EU-afspraken tegen belastingontduiking via buitenlandse spaarrekeningen. Eurocommissaris László Kovács (Belastingen) heeft daartoe in november 2008 een aantal maatregelen gepresenteerd. In de nieuwe voorstellen van de commissie vallen rentebetalingen aan bijvoorbeeld stichtingen en trusts ook onder de Spaarrenterichtlijn. Verwezen wordt naar de brief van de staatssecretaris van Buitenlandse Zaken aan de Tweede Kamer¹ over de «doorkijk benadering» bij rentebetalingen vanuit de EU aan entiteiten die gevestigd zijn in laagbelaste jurisdicties buiten de EU. De in dit wetsvoorstel voorgestelde oplossingsrichting, het toerekenen van de bezittingen van een afgezonderd particulier vermogen aan de inbrenger, is ook een «doorkijkbepaling» en kan eraan bijdragen dat de uitholling van de Spaarrenterichtlijn wordt gestopt.

5.6 Burgeradviezen over afgezonderde particuliere vermogens

Uit de burgeradviezen die in het voorjaar van 2008 werden gegeven in reactie op de voorgestelde modernisering van de Successiewet 1956 komt helder naar voren dat constructiebestrijding in het algemeen kan rekenen op instemming. De ideeën van burgers om het vermogen van de trust in box 3 met inkomstenbelasting te belasten en het vermogen dat door de erflater is overgedragen aan een trust bij het overlijden toch in de erfbelasting te betrekken, zijn in dit wetsvoorstel opgenomen. Burgers hebben geadviseerd het ontduiken van belasting via doelvermogens te beboeten tot 100% van de belasting op de verkrijging. De nieuwe wetgeving laat – voor zover daar nu al misverstanden over bestaan – geen ruimte voor twijfel dat betrokkenen gehouden zijn hun band met een afgezonderd particulier vermogen te melden. Dat geldt voor de inbrenger, na zijn overlijden voor zijn erfgenamen en in bijzondere gevallen ook voor de begunstigden. Deze personen doen, wanneer zij over het afgezonderd particulier vermogen niets aangeven in hun aangifte, niet de vereiste aangifte en verstrekken zij onjuiste of onvolledige gegevens en inlichtingen. De ter zake daarvan opgelegde boetes kunnen oplopen tot 100% van de verschuldigde belasting.

5.7 Alternatieve oplossingen aanpak afgezonderde particuliere vermogens

Naast het negeren van het afgezonderd particulier vermogen zijn er andere mogelijkheden denkbaar om het misbruik of oneigenlijk gebruik van afgezonderde particuliere vermogens aan te pakken. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan een fiscale transparantie richting de begunstigden of aan de mogelijkheid om alleen het inbrengen in en uitkeren uit een afgezonderd particulier vermogen te belasten. Hierna wordt kort ingegaan op deze figuren.

5.7.1 Fiscale transparantie richting begunstigden

Bij een fiscale transparantie richting de begunstigden wordt het volledige afgezonderd particulier vermogen aan hen toegerekend. De inbrenger blijft buiten beeld. Er is direct schenkbelasting verschuldigd bij het instellen van het afgezonderd particulier vermogen. De aanspraak op het afgezonderd particulier vermogen wordt gerekend tot de rendementsgrondslag in box 3 van de begunstigden.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 22 112, nr. 786.

De oplossing van toerekening aan de begunstigden stuit op het bezwaar dat de begunstigden de structuur niet hebben opgezet, er vaak niets van af weten, de onbelemmerde beschikkingsmacht over het afgezonderd particulier vermogen missen en verder van het vermogen afstaan dan de inbrenger. Tevens zijn de gevolgen van toevoegen aan en schrappen uit de kring van begunstigden als gevolg van bijvoorbeeld geboorte en overlijden bezwaarlijk.

5.7.2 Belasten bij het inbrengen in en het uitkeren uit een afgezonderd particulier vermogen

Als tweede alternatief is gekeken naar een beperkte aanpak, zoals destijds door de werkgroep Moltmaker voor de familiestichting is gesuggereerd. Entiteiten als stichtingen en trusts zijn dan niet transparant en hebben geheel in lijn met de hoofdregel, een eigen fiscale identiteit. De afgezonderde particuliere vermogens vormen een uitzondering op die hoofdregel. Deze uitzondering is noodzakelijk om, zeker in grensoverschrijdende situaties, het vermogen in die entiteiten dat direct of indirect dienstbaar is aan de particuliere belangen, in de belastingheffing te kunnen betrekken. Ook de werkgroep Moltmaker wilde dergelijke vermogens in de belastingheffing betrekken, maar de methode die de werkgroep daarbij voor ogen stond is niet werkbaar. Zij stelde in haar rapport voor de familiestichting zelf te onderwerpen aan een heffing die overeenkomt met hetgeen de stichting aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien zij belastingplichtig zou zijn op grond van de Wet inkomstenbelasting 2001. Hieruit vloeit noodzakelijkerwijs voort dat de familiestichting volgens het voorstel van de werkgroep verplicht in Nederland gevestigd moet zijn. Dat lijkt echter in strijd met de Europese regels met betrekking tot de vrijheid van kapitaalverkeer. Los hiervan zou de Wet inkomstenbelasting 2001 moeten worden toegepast op een rechtspersoon, wat op zich al aanleiding geeft tot allerlei complicaties.

Het voorstel voor een familiestichting bood verder de mogelijkheid vermogen gedurende 60 jaar buiten de heffing van schenk- en erfbelasting te houden, ook als de inbrenger gedurende die periode komt te overlijden. Het huidige voorstel kent deze mogelijkheid niet, omdat die enkel kan worden gezien als een instrument voor estateplanning waarmee een niet te rechtvaardigen belastingbesparing zou worden behaald. Ten slotte zou het verder werken langs de lijnen van de voorgestelde familiestichting er niet toe kunnen leiden dat vermogens in buitenlandse entiteiten in de belastingheffing kunnen worden betrokken, ook niet als dat dienstbaar is aan in Nederland woonachtige natuurlijke personen.

Ondanks alle verschillen heeft het nu gedane voorstel ook belangrijke overeenkomsten met de familiestichting. Zo wordt zowel bij de familiestichting als in het voorstel het vermogen in de entiteit belast met inkomstenbelasting. Verder worden uitkeringen uit de entiteit zowel bij de familiestichting als in het voorstel voor de schenk- en erfbelasting belast naar de familierelatie met de inbrenger of, in het voorstel, zijn erfgenamen.

5.8 Verrekening buitenlandse bronbelasting

In situaties dat een inwoner van Nederland vermogen inbrengt in een buitenlands afgezonderd particulier vermogen, zou het kunnen zijn dat over de inkomsten gegenereerd door het afgescheiden vermogen bronbelasting is geheven (bijvoorbeeld het afgescheiden particulier vermogen ontvangt dividend op vermogen belegd in aandelen in een buitenland gevestigd lichaam en dat andere land heft over dat dividend belasting). Als een dergelijke belasting wordt geheven over door het afgescheiden particulier vermogen ontvangen inkomsten, zal in beginsel bij de vaststelling van de Nederlandse belastingheffing van de inbrenger daarmee

zoveel als mogelijk is rekening worden gehouden, aangezien ook dan door het negeren van het afgescheiden particulier vermogen de buitenlandse belasting zal kunnen worden toegerekend aan de inbrenger. Of uiteindelijk verrekening van buitenlandse belasting met de Nederlandse belasting zal kunnen plaatsvinden, zal echter steeds van geval tot geval moeten worden beoordeeld. Daarbij spelen factoren als de aard van de inkomsten, het land waaruit de inkomsten afkomstig zijn, de aanwezigheid van een belastingverdrag en de soort buitenlandse belasting een rol.

6. Sociaal belang behartigende instellingen (SBBI)

In de Successiewet 1956 zijn vorig jaar bij het Belastingplan 2009 vrijstellingen opgenomen voor verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking door amateursportinstellingen en dorpshuizen. Ook is een aanwijzingsbevoegdheid opgenomen voor zogeheten specifiek nut beogende instellingen die na aanwijzing eveneens in aanmerking komen voor een vrijstelling. Daarnaast is een motie aanvaard van de leden Omtzigt en Cramer¹ waarin de regering is verzocht voor 1 april 2009 met een voorstel te komen voor een Specifiek Nut Beogende Instelling, waarbij vrijstellingen voor schenk- en erfbelasting geregeld zijn, evenals gebruik van vrijwilligersregelingen, zo mogelijk een geïndexeerde btw-vrijstelling, een Arbovrijstelling en andere zaken die helpen deze verenigingen en organisaties volledig tot hun recht te laten komen.

In dit wetsvoorstel wordt een algemene vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting voorgesteld voor alle instellingen die een particulier belang dienen, maar daarbij tegelijkertijd een sociaal belang behartigend. In hoofdstuk 4 is al aangegeven, dat deze instellingen van groot belang zijn voor een gezonde en veerkrachtige samenleving, en dat zij een belangrijke bijdrage leveren aan de sociale cohesie van de maatschappij. Dit rechtvaardigt dat voor deze instellingen faciliteiten gelden in de schenken erfbelasting. Omdat zij anders dan de ANBI's toch ook gericht zijn op het particulier belang, komen zij niet in aanmerking voor de giftenaftrek in de inkomstenbelasting. Voorgesteld wordt, om deze instellingen te onderscheiden van de het algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) aan te duiden als Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI). De instellingen kunnen als SBBI kwalificeren indien zij aan een aantal in de wet opgenomen voorwaarden voldoen. Onder deze categorie instellingen vallen ook de amateursportinstellingen en de dorpshuizen, zodat de vrijstellingen die bij het Belastingplan 2009 specifiek voor deze instellingen zijn opgenomen, nu weer kunnen vervallen. Met een vrijstelling voor schenken erfbelasting voor de SBBI wordt uitvoering gegeven aan het eerste deel van de hiervoor genoemde motie. Voorts is gebleken dat de overige delen van de motie geen verdere uitvoering behoeven omdat daar reeds aan is voldaan. Met betrekking tot de toepassing van de vrijwilligersregeling is gebleken dat deze regeling ook van toepassing is op de vrijwilligers die zich inzetten bij de sociaal belang behartigende instellingen in de zin van de Successiewet 1956. Hier zijn dus geen aanvullende maatregelen nodig. Sinds de herziening van de Arbowetgeving per 1 januari 2008 vallen vrijwilligers in beginsel niet meer onder de werkingssfeer van de Arbowetgeving, een bijzondere vrijstelling voor de SBBI heeft dus niet meer te worden geregeld. Een uitzondering op de vrijstelling van de Arbowetgeving geldt slechts voor de wettelijke voorschriften uit het Arbobesluit voor ernstige arbeidsrisico's.

Met betrekking tot de btw-vrijstelling voor fondswervende activiteiten kan worden opgemerkt dat deze van toepassing is op de SBBI. Voorts is onderzocht of de huidige maximale omzetgrens van € 68 067 geïndexeerd moet worden. De vrijstellingsbepaling is geruime tijd niet aangepast aan de inflatie. Gezien de inhoud van de desbetreffende communautaire bepaling en gelet op de aan de omvang van de vrijstelling voor commerciële (btw-belaste) ondernemers verbonden belangen, is er op dit moment

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 57.

geen ruimte om de omzetgrens van artikel 11, eerste lid, onderdeel v, van de Wet op de omzetbelasting 1968 te indexeren.

7. Algemeen nut beogende instellingen

In hoofdstuk 5 en 6 zijn maatregelen aan de orde gekomen die zien op doelvermogens die zich richten op particuliere belangen: de afgescheiden particuliere vermogens en de sociaal belang behartigende instellingen. In dit hoofdstuk komen doelvermogens aan de orde die zich in het geheel niet richten op particuliere belangen, maar uitsluitend op het algemeen belang. Met betrekking tot de algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) worden twee maatregelen voorgesteld die hierna worden toegelicht.

De eerste maatregel strekt ertoe dat instellingen die willen kwalificeren als een het algemeen nut beogende instelling zich voortaan (nagenoeg) uitsluitend moeten richten op activiteiten in het algemeen belang. Op grond van jurisprudentie uit de jaren 90 uit de vorige eeuw gewezen voor de Successiewet 1956 kan een instelling als ANBI kwalificeren indien deze instelling zich wat haar activiteiten betreft voor ongeveer 50% richt op het algemeen nut en voor 50% op bijvoorbeeld het particuliere belang van de leden. Omdat ook destijds de formulering van de tekst voor het algemeen nut beogende instellingen in de inkomstenbelasting gelijk was aan die in de Successiewet 1956, straalde deze uitleg ook naar de inkomstenbelasting door. Gezien de omvang van de fiscale faciliteiten (de giftenaftrek en een vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting) is het evenwel gerechtvaardigd de eis te stellen dat de instelling zich voor ten minste 90% richt op het algemeen nut. Een aantal instellingen dat nu onder het ANBI-regime valt, maar deels een algemeen en deels een particulier belang dient, zal in de toekomst niet meer als ANBI kunnen kwalificeren maar mogelijk wel als SBBI. Daardoor komen die instellingen nog steeds in aanmerking voor vrijstelling van de schenk- en erfbelasting, maar er wordt geen giftenaftrek meer verleend voor donaties aan deze instellingen. Instellingen die niet meer aan het nieuwe ANBI-criterium voldoen en evenmin als SBBI kunnen worden aangemerkt, kunnen hun regelgeving, hun feitelijke activiteiten, of beide, aanpassen om alsnog aan de nieuwe eisen te voldoen. Er is geen aanleiding om nog langer fiscale faciliteiten te verlenen aan instellingen die dat niet kunnen of willen, omdat deze onvoldoende gericht zijn op het algemeen nut. Bij kerkelijke en levensbeschouwelijke organisaties wordt van oudsher impliciet aangenomen, overigens bevestigd in de jurisprudentie, dat zij zich volledig richten op het algemeen belang. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat het om louter kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen gaat. Met louter kerkelijk of levensbeschouwelijk wordt bedoeld dat onder kerkelijk en levensbeschouwelijke instellingen bijvoorbeeld geen organisaties worden begrepen waarvan de activiteiten voor een belangrijk deel bestaan uit actievoeren of uit (semi)commerciële activiteiten zoals het tegen betaling geven van cursussen of het verkopen van cursusmateriaal, ook al heeft dat een religieus of levensbeschouwelijk karakter.

De tweede maatregel houdt in dat een instelling die als ANBI wil kwalificeren, niet mag toestaan dat een van haar bestuurders of een van de personen die voor de instelling werkzaam zijn, zich schuldig heeft gemaakt aan een zodanig misdrijf dat twijfels zijn ontstaan omtrent de integriteit van die persoon, zijn respect voor andermans persoon of goed of de Nederlandse rechtsorde. Indien de instelling de banden met een dergelijk persoon niet verbreekt, kan dat leiden tot verlies van de ANBI-status. Ook kan de inspecteur de ANBI-beschikking intrekken, indien de instelling zelf onherroepelijk is veroordeeld voor in een ministeriële regeling genoemde misdrijven.

Daarnaast blijft uiteraard gelden dat de in de regelgeving van de ANBI vastgelegde doelstellingen en de feitelijke activiteiten van de instelling de

rechtsorde niet mogen aantasten. Een instelling heeft een grote vrijheid bij het bepalen van haar doelstelling en bij het bepalen van de wijze waarop zij die wil bereiken. Die doelstelling hoeft evenwel niet door de meerderheid van de samenleving te worden onderschreven en dat geldt ook voor de wijze waarop de instelling haar doel wil bereiken. Wel is het zo dat niet alle doelstellingen en alle activiteiten toelaatbaar zijn. Aanzetten tot haat dan wel het gebruik van geweld of teweeg brengen van geweld kunnen in ieder geval niet gezien worden als het dienen van het algemeen belang.

In samenhang met het aanscherpen van de criteria waaraan een instelling moet voldoen om als ANBI te kunnen worden aangemerkt, is geregeld dat de huidige beschikkingen per 1 januari 2010 automatisch vervallen. Instellingen zullen opnieuw een verzoek moeten doen voor een aanwijzing als ANBI. Deze aanwijzing zal indien nodig met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010 plaatsvinden (mits op die datum aan de voorwaarden wordt voldaan).

8. Grondslagverbreding overig

De huidige Successiewet laat diverse mogelijkheden open om belasting te besparen of te ontgaan. De daartoe gebruikte instrumenten zijn civielrechtelijk houdbaar en kunnen, zoals opgemerkt in de eerder genoemde brief van 24 oktober 2008 aan de Tweede Kamer¹, door de fiscus niet aangepakt worden met een beroep op strijd met doel en strekking van de wet. Hierna volgt een beschrijving van enkele situaties met de voorgestelde bestrijdingsmethoden.

8.1 Direct opeisbare, renteloze lening

Renteloze leningen (vaak aan een kind van de geldverstrekker) hebben soms het karakter van schenking. Ouders en kinderen stellen een overeenkomst op met zodanige voorwaarden dat de lening formeel direct opeisbaar is, maar waarbij in werkelijkheid van die mogelijkheid tot opeisen geen gebruik zal worden gemaakt, zoals beide partijen weten. Voorgesteld wordt het aangaan van een direct opeisbare renteloze lening in een dergelijke situatie voortaan dan ook – conform de economische realiteit – als een schenking (van het vruchtgebruik) te bezien.

8.2 Herroepelijke schenking

Sinds 2003 bestaat civielrechtelijk de mogelijkheid een herroepelijke schenking te doen. Dat wil zeggen dat de schenker datgene wat geschonken is, weer kan opeisen. Het weer opeisen kan bijvoorbeeld als er een vooraf omschreven gebeurtenis heeft plaatsgevonden – schenking onder ontbindende voorwaarde – of gewoon als, of omdat, de schenker het wil. Op grond van de huidige wet wordt het betaalde schenkingsrecht volledig teruggegeven als de schenking wordt ontbonden. Dat biedt onbedoelde mogelijkheden tot besparing van schenkingsrecht. In de literatuur wordt hier ook op gewezen. Te denken valt aan het schenken van aandelen vlak voor de dividenduitkering; nadat het dividend is uitgekeerd vraagt de schenker de aandelen weer terug. Het ter zake van de herroepelijke schenking betaalde schenkingsrecht wordt door de Belastingdienst weer teruggegeven. Het dividend is dan de facto vrij van de schenkbelasting geschonken. Deze gang van zaken leidt tot een onbevredigende uitkomst. Daarom wordt voorgesteld bij de teruggaaf van belasting rekening te houden met de voordelen die tijdens de bezitsperiode zijn genoten. Deze voordelen worden minimaal gesteld op de waarde van een vruchtgebruik gedurende de bezitsperiode.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17.

8.3 Aanschaf gefaciliteerd vermogen in zicht van overlijden

Ook wordt in de praktijk geconstateerd dat in het zicht van overlijden vermogensbestanddelen worden gekocht waarvoor een faciliteit voor het schenking- en successierecht geldt. Gedacht kan worden aan ab-pakketten of Natuurschoonwet-landgoederen of aandelen in NSW-lichamen. Op deze vermogensbestanddelen zijn bij vererving of schenking ruime faciliteiten van toepassing, variërend van een halve tot een hele vrijstelling. Oneigenlijk gebruik van deze faciliteiten wordt minder gemakkelijk gemaakt door de eis van een bezit van een jaar voorafgaand aan het overlijden te stellen.

8.4 Reparatie arresten

De Hoge Raad heeft enkele arresten gewezen die het wel heel eenvoudig maken het successierecht te ontlopen. Het ging hierbij om arresten waarbij de werkingssfeer van enkele fictiebepalingen in het geding was. Als gevolg van deze arresten bleven de voordelen die niet onder de letterlijke tekst van de fictiebepalingen vielen, buiten de heffing, terwijl die voordelen gelet op het doel van de bepalingen tot een fictieve verkrijging zouden moeten leiden. Omdat de situaties zich kunnen ontwikkelen tot een regulier belastingbesparend product, wordt voorgesteld de wet op dit punt aan te passen.

De ene zaak draaide om een vérgaande splitsing tussen het tijdstip van de verkoop van een woning en dat van de levering. De levering van de woning en betaling van de koopsom werden uitgesteld tot na het overlijden. Bij de vaststelling van de nalatenschap viel de waarde van de woning weg tegen de leveringsverplichting. Tot de nalatenschap behoorde wel de (vordering van de) koopsom. Omdat de koop reeds lange tijd voor het overlijden was gesloten, was de koopsom aanzienlijk lager dan de waarde van de woning per sterfdatum. Voorgesteld wordt het op deze wijze genoten voordeel in de heffing van erfbelasting te betrekken.

De andere zaak betrof een zeer vermogende erflater die met zijn (aanstaande) echtgenote en zijn beide kinderen een verzekering op zijn leven sloot, waarbij hijzelf als verzekeraar optrad. Hij stelde hen bovendien door middel van schenkingen in staat de premies te voldoen. Door zijn overlijden ontvingen de echtgenote en de kinderen als begunstigen grote uitkeringen uit zijn vermogen terwijl de nalatenschap met dezelfde bedragen werd verminderd. Deze uitkeringen kunnen nu, op grond van de bedoelde recente jurisprudentie, niet in de heffing van erfbelasting worden betrokken. Omdat het doel van dergelijke overeenkomsten in wezen het besparen van belasting is en niet het verzekeren tegen een risico, wordt voorgesteld een dergelijke uitkering in haar geheel in de heffing van erfbelasting te betrekken.

8.5 Testamentvormen (turbotestament en ik-opa testament)

De laatste jaren komen testamentvormen voor waarin aan een natuurlijke persoon de last wordt opgelegd (te vererven) vermogen om te zetten in (niet-verervende) genotsrechten. De bloot-eigendom van het omgezette vermogen komt dan ten goede aan de toekomstige erfgenamen van de lasthebber. Bij het overlijden van de laatste groeit de bloot eigendom aan tot volle eigendom. Dit is geen erfrechtelijke verkrijging. Naar de bedoeling van de Successiewet 1956 zou dit wel moeten leiden tot een (fictieve) verkrijging. Het is niet zeker of de huidige wettekst afdoende is om in deze gevallen tot heffing van belasting te kunnen komen. In de wetenschappelijke literatuur is er discussie over een formulering in de desbetreffende fictiebepaling die erop neerkomt dat het genotsrecht moet zijn ontstaan in verband met een rechtshandeling waarbij de overledene partij was. Dit

geeft aanleiding tot veel juridisch getouwtrek, bijvoorbeeld over de vraag of de overledene, al dan niet in het kader van de afwikkeling van een testament van de insteller van de last, zelf partij is geweest bij een rechtshandeling. Deze vraag is echter voor de kerngedachte van de fictiebepaling niet van belang. Het gaat immers niet om de formele weg die is gevolgd, maar om het eindresultaat. Voorgesteld wordt de desbetreffende fictiebepaling, het gaat hier om artikel 10 van de Successiewet 1956, zodanig aan te passen dat voortaan zonneklaar is dat er in dergelijke gevallen sprake is van een (fictieve) verkrijging.

9. Aanpassing tabel in Uitvoeringsbesluit

In het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 zijn tabellen opgenomen met leeftijdscategorieën en een rekenrente aan de hand waarvan de waarde van periodieke uitkeringen, van een vruchtgebruik of daarmee gelijkgesteld genot en van het vermogen onder de last van die periodieke uitkeringen of vruchtgebruik forfaitair berekend worden. Ook in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 zijn tabellen opgenomen met hetzelfde doel. Laatstgenoemde tabellen zijn in 2000 geactualiseerd door het bepalen van een nieuwe rekenrente en de modernisering van de sterftetabellen, waarbij de voorgestelde factoren een in het verzekeringsverkeer gebruikelijk onderscheid tussen overlevingskansen voor mannen en vrouwen geven. Voorgesteld wordt nu om de tabellen in het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 aan te passen overeenkomstig die uit het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001. Dat betekent een vereenvoudiging voor de praktijk; dit past ook in het streven naar harmonisatie en uniformering. Door de verlaging van de rentevoet van 6% naar 4% kan het voorkomen dat de waardering van een vruchtgebruik in een aantal gevallen lager uitvalt dan onder de huidige regeling.

10. Technische wijzigingen

Het wetsvoorstel bevat voorts een aantal aanpassingen die niet tot een inhoudelijke wijziging leiden. Dat betreft in de eerste plaats de naam van de krachtens de Successiewet 1956 geheven belastingen. Deze werden aangeduid met «rechten», een uit het verleden stammende term. Overal in de wet is de term successierecht vervangen door erfbelasting en de term schenkingsrecht door schenkbelasting. In de tweede plaats is door de hele Successiewet 1956 heen de term «het Rijk» vervangen door «Nederland».

11. Overgangsrecht overig

Zoals in hoofdstuk 5 beschreven, wordt voor afgezonderde particuliere vermogens waarvoor voor de datum van indiening door belanghebbenden met de inspecteur afspraken zijn gemaakt, een overgangsregeling ontworpen. Er is geen reden om bij de bestrijding van de overige andere planningsconstructies een coulante houding in te nemen wat overgangsrecht betreft. Dat wil zeggen dat de nieuwe wettelijke bepalingen zullen gelden voor elke schenking en voor elke nalatenschap die opvalt na de inwerkingtreding van de nieuwe wet.

12. Uitvoering

Met het voorliggende voorstel inzake de wijziging van de Successiewet 1956 wordt mede een vereenvoudiging voor de uitvoering beoogd. Die vereenvoudiging zal moeten gaan gelden voor de burger en de Belastingdienst. Het ligt in de bedoeling om de aangifte zodanig te vereenvoudigen dat aanzienlijk meer burgers dan nu het geval is die zelf kunnen invullen. Daarbij hoort ook een digitale aangifte, vergelijkbaar met het aangifte-

programma voor de inkomstenbelasting. Ook voor de Belastingdienst zal het eenvoudiger worden. Uiteraard levert de afschaffing van het recht van overgang een besparing op. Verder zullen kostenbesparingen worden gerealiseerd op administratief niveau: de digitale aangifte leidt tot minder werk bij de verwerking, terwijl bovendien het aantal fouten in de aangifte lager zal zijn dan nu het geval is. Ten slotte leidt het wetsvoorstel tot minder inzet bij het toezicht, de fiscaal-technische afhandeling wordt namelijk eenvoudiger.

Om deze voordelen te bereiken moet wel worden geïnvesteerd in het huidige systeem en in een te ontwikkelen aangifteprogramma. Dat houdt in dat er in de eerste jaren extra kosten moeten worden gemaakt. Structureel zal de uitvoering van het proces goedkoper worden.

De wijziging van de regeling met betrekking tot de algemeen nut beogende instellingen houdt in dat de norm voor aanwending aan het algemeen nut voor deze instellingen wordt verhoogd van 50% naar 90%. Dit betekent dat voor alle instellingen (23 000 individuele ANBI's en ca. 20 000 die vallen onder de groepsbeschikkingen) opnieuw moet worden beoordeeld in hoeverre zij aan deze nieuwe eisen voldoen. Dit brengt incidentele kosten met zich mee, terwijl de aanscherping van de aan ANBI's te stellen eisen ook structureel zal leiden tot extra toezicht. In onderstaande tabel worden de kosten en besparingen in miljoenen euro's in beeld gebracht.

	2009	2010	2011	2012	2013
Wijziging Successiewet					
Incidentele kosten	0,7	1,1	4	3	1
Structurele kosten		-0,3	-1,3	-2,9	-4,1
ANBI					
Incidentele kosten	1,6	3,5			
Structurele kosten		1,2	1,2	1,2	1,2
Totaal	2,3	5,5	3,9	1,3	-1,9

Het is de bedoeling dat de aangescherpte regeling rond de ANBI's al in 2010 haar beslag krijgt. Het wetsontwerp regelt dat alle bestaande beschikkingen per 31 december 2009 vervallen. Alleen om die reden al is het gewenst dat de Belastingdienst snel in contact treedt met de ANBI's die nu als zodanig zijn aangewezen om hen te attenderen op de nieuwe regeling. Ze moeten namelijk opnieuw verzoeken om als ANBI worden aangewezen. Na aanvaarding van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer zal de Belastingdienst daarom alle ANBI's die nu op de lijst staan een formulier toezenden met vragen die betrekking hebben op de nieuwe regeling. Instellingen ten aanzien waarvan duidelijk is dat zij aan de te stellen eisen voldoen, komen dan op de lijst met ANBI's «nieuwe stijl» die in januari 2010 wordt gepubliceerd. Instellingen die zich pas in de loop van 2010 gaan aanmelden en ten aanzien waarvan ook duidelijk is dat ze per 1 januari 2010 aan de nieuwe eisen voldeden, krijgen een beschikking met aanwijzing met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010. Ze worden dus op een later moment aan de lijst toegevoegd. Uiteraard zal de Belastingdienst in de komende jaren extra toezicht houden op de ANBI's om te bekijken of zij aan de eisen (blijven) voldoen.

13. Europese aspecten

Op grond van het wetsvoorstel komt het recht van overgang te vervallen. Een belangrijke reden hiervoor is het feit dat het recht van overgang op verschillende onderdelen aangepast zou moeten worden aan de Europese regelgeving en jurisprudentie. Daarbij kan gedacht worden aan het arrest van het Europese Hof van Justitie in de zaak Arens-Sikken (C-43/07), dat zou noodzaken tot gecompliceerde aanpassing van de regels voor aftrek van binnenlandse schulden voor het recht van overgang. Ook de waarde-

bepaling van aandelen in onroerendezaaklichamen, die als fictieve onroerende zaken worden aangemerkt, zou aanleiding geven tot aanpassing van het recht van overgang aan de Europese regelgeving. De waardebepaling van deze aandelen, verkregen van een niet-inwoner, verschilt namelijk van de waardebepaling van dergelijke aandelen, verkregen van een inwoner van Nederland. Nu wordt voorgesteld het recht van overgang in zijn geheel af te schaffen, zullen zich in de toekomst met betrekking tot het recht van overgang uiteraard ook geen Europeesrechtelijke problemen meer kunnen voordoen.

14. Budgettaire effecten, verdelingseffecten en nalevingseffecten

14.1 Budgettaire effecten

Tabel 1 bevat de budgettaire gevolgen van het totale pakket van voorgestelde maatregelen. Het pakket sluit per saldo op nihil.

Tabel 1: Budgettaire effecten pakket voorstellen in € miljoen*

<i>Bestedingsmaatregelen</i>	
Aanpassing tariefstructuur schenk- en erfbelasting	- 266
Afschaffing recht van overgang	- 6
Aanpassing bedrijfsopvolgingsregeling	- 35
Totaal besteding	- 307
<i>Financieringsmaatregelen</i>	
Aanpak diverse constructies in de schenk- en erfbelasting	25
Belasten afgezonderd particulier vermogen effect schenk- en erfbelasting	60
Belasten afgezonderd particulier vermogen effect inkomstenbelasting	150
Invoeren heffingsrente voor successieschulden en -vorderingen**	13
Invoeren materiële ondernemingseis in doorschuiffaciliteit voor vererven van ab-aandelen***	5
Aanpassing ANBI-regeling effect schenk- en erfbelasting	21
Aanpassing ANBI-regeling effect inkomstenbelasting	33
Totaal financiering	307
Totaal pakket	0

* Een minteken (-) betekent lastenverlichting.

** Deze in het Belastingplan 2010 op te nemen maatregel levert in totaal € 27 miljoen op. Daarvan wordt € 14 miljoen aangewend voor de eveneens in het Belastingplan 2010 op te nemen maatregel om successieschulden en -vorderingen in aanmerking te nemen in box 3 en € 13 miljoen voor de financiering van het onderhavige wetsvoorstel.

*** De opbrengst van deze in het Belastingplan 2010 op te nemen maatregel wordt geraamd op € 40 miljoen. Hiervan wordt € 5 miljoen aangewend voor de financiering van het onderhavige wetsvoorstel (onderdeel aanpassing bedrijfsopvolgingsregeling).

Bij de berekening van de kosten van de nieuwe tariefstructuur (aanpassing tariefgroepindeling, schijfpercentages, schijfgrenzen en vrijstellingen) is uitgegaan van de huidige belastinggrondslagen op basis van aangiften en aanslaggegevens schenk- en erfbelasting van een aantal jaren. Omdat sprake is van een simultane doorrekening van zowel tariefelementen (tariefgroepindeling en schijfpercentages) als grondslagelementen (schijfgrenzen en vrijstellingen) is in tabel 1 alleen het totaalbedrag van de kosten van de nieuwe tariefstructuur opgenomen. Het afzonderlijk presenteren van de budgettaire effecten van de verschillende tariefstructuurmaatregelen is niet goed mogelijk, omdat steeds sprake is van samenloop van tarief- en grondslagelementen. De gevolgde benaderingswijze impliceert dat bij de raming van de opbrengst van de financieringsmaatregelen voor de schenk- en erfbelasting is uitgegaan van de nieuwe tariefstructuur.

De inschatting van de grondslagverbreding volgend uit het aanpakken van de diverse constructies in de schenk- en erfbelasting is gebaseerd op inventarisaties van de Belastingdienst en signalen uit de praktijk. Een

bijzonder aspect hierbij is dat bepaalde constructies weliswaar minder vaak voorkomen, maar dat het in individuele gevallen om zeer omvangrijke bedragen kan gaan. Het in tabel 1 vermelde bedrag van € 25 miljoen omvat mede de meeropbrengst die samenhangt met de aanpassing van de waarderingstabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 aan de waarderingstabellen van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

Ook de inschatting van de grondslagverbreding wegens het in de belastingheffing betrekken van afgezonderd particulier vermogen is gebaseerd op inventarisaties van de Belastingdienst. De Belastingdienst inventariseert sinds 2001 de afgezonderde particuliere vermogens waarbij Nederlandse belastingplichtigen betrokken zijn. Op basis van deze inventarisaties wordt een opbrengst van € 60 miljoen schenk- en erfbelasting en € 150 miljoen inkomstenbelasting geraamd.

14.2 Verdelingseffecten

Tabel 2 bevat een uitsplitsing van de budgettaire gevolgen van de tariefstructuurmaatregelen naar de verschillende groepen verkrijgers, zoals deze in de huidige schenk- en erfbelasting worden onderscheiden¹. Tevens is onderscheid gemaakt tussen schenk- en erfbelasting. De groep partners omvat zowel gehuwden en geregistreerde partners als ongehuwd samenwonenden. Tweerelaties die in de rechte lijn bloedverwant zijn van de erflater/schenker worden in de nieuwe tariefstructuur uitgesloten van het partnerbegrip. Om deze reden zijn zij afzonderlijk opgenomen in tabel 2. Hetzelfde geldt voor de zogenoemde meerrelaties. Bij meerrelaties gaat het om personen die anders dan als tweerelatie een gemeenschappelijke huishouding voeren met de erflater/schenker.

Tabel 2: verdelingseffecten aanpassing tariefstructuur in € miljoen*/**

	Erfbelasting	Schenkbelasting	Totaal
Partners	- 12	0	- 12
Tweerelaties – bloedverwanten in de rechte lijn	7	0	7
Meerrelaties	11	0	11
Kinderen	- 87	56	- 31
Kleinkinderen	- 3	3	0
Broers en zussen	- 15	0	- 16
Ouders	6	0	6
Niet- en ververwanten	- 218	- 13	- 231
Totaal	- 311	45	- 266

* Een minteken (-) betekent dat de groep minder belasting is verschuldigd dan in de huidige tariefstructuur.

** Door afrondingsverschillen kan de som van de delen afwijken van het totaal.

Zoals blijkt uit tabel 2 leidt de nieuwe tariefstructuur tot een verschuiving van erfbelasting naar schenkbelasting. Dit effect treedt met name op bij kinderen en kleinkinderen. Per saldo stijgt de opbrengst van het schenkbelasting met € 45 miljoen. Tevens valt te zien dat vooral de groep niet- en ververwanten voordeel heeft van de nieuwe tariefstructuur.

Wegens het niet beschikbaar zijn van voldoende grondslaginformatie op microniveau, kunnen de verdelingseffecten van de financieringsmaatregelen slechts globaal worden aangegeven. Voor zowel de diverse constructies in de schenk- en erfbelasting als het vererven of schenken van afgezonderd particulier vermogen zal voornamelijk moeten worden gedacht aan vermogensverschuivingen van ouders naar kinderen. Wat de schenk- en erfbelasting betreft zal het grootste deel van de geraamde opbrengst dan ook naar verwachting ten laste komen van kinderen. Dat

¹ Grootouders en achterkleinkinderen zijn niet opgenomen, omdat de effecten voor deze groepen verwaarloosbaar zijn.

neemt niet weg dat ook een deel ten laste zal komen van partners en, in gevallen waarin kinderen zijn vooroverleden of er geen kinderen zijn, kleinkinderen respectievelijk andere familieleden.

Wat betreft de verdeling van de opbrengst van het belasting van afgezonderd particulier vermogen in de inkomstenbelasting is de op de schenken- en erfbelasting gebaseerde groepsindeling van tabel 2 niet bruikbaar. Zou toch vanuit de invalshoek van schenken- en erfbelasting een toedeling worden gemaakt, dan zal het meestal gaan om aspirant erflaters/schenkers. Zolang nog geen sprake is van overlijden of schenking, zal het afgezonderd particulier vermogen immers veelal nog moeten worden toegerekend aan de aspirant erflater/schenker.

Tabel 3 bevat een indicatie van de aantallen verkrijgers die in de huidige en nieuwe tariefstructuur belasting verschuldigd zijn. Om redenen van overzichtelijkheid is voor de indeling uitgegaan van de verschillende groepen verkrijgers zoals die in de huidige schenken- en erfbelasting worden onderscheiden.

Tabel 3: Aantallen verkrijgers die belasting verschuldigd zijn in de huidige en nieuwe tariefstructuur

	Erfbelasting		Schenkbelasting	
	Huidige tariefstructuur	Nieuwe tariefstructuur	Huidige tariefstructuur	Nieuwe tariefstructuur
Partners	600	500	60	60
Tweeërrelaties – bloedverwanten in de rechte lijn	20	500	–	–
Meerrelaties	100	1 000	40	40
Kinderen	88 000	66 000	47 000	48 000
Kleinkinderen	3 600	2 200	1 600	2 000
Broers en zussen	15 000	15 000	550	550
Ouders	250	850	25	25
Niet- en ververwanten	34 500	34 500	1 400	1 500

Uit tabel 3 blijkt dat de belangrijkste vereenvoudigingswinst wordt geboekt bij kinderen in de erfbelasting, waarbij het aantal aanslagen waarop belasting verschuldigd is daalt van 88 000 tot 66 000. Dit is een gevolg van het feit dat de vrijstelling voor kinderen bijna wordt verdubbeld tot € 19 000. Als gevolg van de verhoging van de partnervrijstelling tot € 600 000 daalt het aantal partners dat nog daadwerkelijk successierecht verschuldigd is van 600 naar 500. Zoals blijkt uit tabel 2 leidt de aanpassing van de tariefstructuur voor partners tot een voordeel van € 12 miljoen. Dit betreft het gecombineerde effect van de verhoging van de vrijstelling en de aanpassing van de schijfgrenzen en tariefpercentages. Uitgaande van de nieuwe tariefstructuur zou het volledig vrijstellen van partners nog eens € 50 miljoen extra kosten. Daarnaast leidt een volledige vrijstelling van partners tot een naar verwachting beperkte minderopbrengst van de grondslagverbredende maatregelen.

14.3 Nalevingseffecten

Tabel 4: administratieve lasten Successiewet 1956

	Interne kosten	Uren	Externe kosten
Nulmeting bedrijfsleven per 1-3-2007 (geactualiseerde nulmeting 2002)	€ 0,1 mln		€ 52,2 mln
Nulmeting burgers 2005		333 939	€ 26,39 mln

De administratieve lasten voor het *bedrijfsleven* worden bij overlijden of schenking gedomineerd door het verzamelen van gegevens van de onderneming door de notaris. Het aandeel van deze externe kosten in het totaal-

bedrag van € 52,2 miljoen bedraagt voor het doen van aangifte bijvoorbeeld € 43,1 miljoen. Bij de aanvraag kwijtschelding successierecht is met het verzamelen van gegevens € 4,1 miljoen gemoeid. Naar verwachting zullen deze bestaande externe kosten niet wijzigen als gevolg van dit wetsvoorstel.

Het aantal het algemeen nut beogende instellingen dat zal blijven kwalificeren na het aanleggen van de voorgestelde restricties, neemt af met ca. 10%. Dit is een frequentievermindering die de met ingang van 2008 verantwoorde verzwarende van de administratieve lasten bedrijfsleven met 1 miljoen vermindert met 0,1 miljoen. De bestaande kosten van adviseurs die zijn toe te rekenen aan afgezonderde particuliere vermogens, zijn kosten van vermogensbeheer en komen in beginsel niet voor in de nulmetingen. Door de aanpak van deze vermogens en het binnen de sfeer van de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting brengen krijgt een deel van deze kosten het etiket administratieve lasten. Het zou specifiek en tijdrovend onderzoek bij adviseurs vergen om dit administratieve lasteneffect te bepalen. De omvang van de fiscaal gerelateerde externe kosten van box 2 en box 3 vermogens, moet daarom worden benaderd op basis van macrocijfers die in totaal leiden tot een opbrengst van € 210 miljoen (zie tabel 1). Zij komen dan voor de inkomstenbelasting uit op € 3,6 miljoen voor de *burgers*. Voor de schenk- en erfbelasting kan de toename van de administratieve lasten worden gesteld op € 0,8 miljoen voor de *burgers*.

Uit tabel 3 blijkt dat het aantal aanslagen schenk- en erfbelasting in het bijzonder door de aanpassing van de vrijstellingen met ca. 20 000 afneemt. Voor de administratieve lasten *burgers* betekent dit naar schatting € 5,25 miljoen minder externe kosten. De uren die burgers zelf minder kwijt zullen zijn aan administratieve lasten voor de schenk- en erfbelasting, kunnen worden gesteld op 47 883.

De wijzigingen in tarieven alsmede de aanpassing van de waarderingstabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 leiden niet tot wijzigingen in de omvang van de administratieve lasten.

Het vervallen van het recht van overgang vermindert de administratieve lasten voor burgers met 534 uren.

Voor de administratieve lasten is ten slotte van belang het streven het uitvoeringsproces van de erfbelasting meer in te richten naar analogie van het proces van de inkomstenbelasting. Vanaf 2009 zullen voorbereidingen worden getroffen die invoering van een digitale aangiftemodule mogelijk gaan maken. In dit wetsvoorstel wordt daarvoor de formele stap voorgesteld van overgang van een vormvrije aangifte naar een voorgeschreven format. Dit format zal vanaf 2011 waarschijnlijk ook elektronisch worden aangeboden vergelijkbaar met de aangifte inkomstenbelasting voor particulieren. Voorinvullen (in samenhang met het F-biljet) is hierbij thans nog niet aan de orde. Deze digitaal invulbare aangifte zal voor burgers vanaf 1 januari 2011 het tijdsbeslag naar verwachting met 5% terugbrengen (14 minuten per aangifte, in totaal 3895 uren). Voor de out of pocketkosten van notarissen die successie- en schenkingsaangiften verzorgen, is het beeld minder eenduidig omdat het afstappen van de vormvrije aangifte systeemaanpassingen kan meebrengen en de relatie met de belastingplichtige en de Belastingdienst wat bewerklijker kan worden. Anderzijds zal de stroomlijning die verbonden is aan deze digitalisering, de rekening van de notaris ook gunstig kunnen beïnvloeden. Naarmate de voorbereidingen voor de digitale aangiftemodule in de loop van 2009 vorderen, zal in het overleg met de notarissen blijken of de huidige verwachting van kostenneutraliteit voor de notarissen juist is.

Tabel 5: mutaties in de administratieve lasten Successiewet 1956 en Inkomstenbelasting 2001

	Uren	Externe kosten
Bedrijfsleven		
Vermindering aantal algemeen nut beogende instellingen		- € 0,1 mln
Burgers		
Afgezonderde particuliere vermogens, inkomstenbelasting		€ 3,6 mln
Afgezonderde particuliere vermogens, schenk- en erfbelasting		€ 0,8 mln
Vermindering aantal aanslagen schenk- en erfbelasting	- 47 883	- € 5,25 mln
Vervallen recht van overgang	- 534	
Digitale aangiftemodule (2011)	- 3 895	
Totaal	- 52 312	- € 0,85 mln

14.4 Advies Actal

Het adviescollege toetsing administratieve lasten (Actal) heeft bij brief van 6 maart 2009 met het kenmerk SvE/RH/2009/1931/032, over het wetsvoorstel geadviseerd. Actal adviseert de éénmalige kosten voor met name notarissen vanwege de invoering van een voorgeschreven format en het elektronisch aanbieden van dit format in beeld te brengen.

In reactie hierop wordt opgemerkt dat verwacht wordt dat de vereenvoudiging ingevolge het wetsvoorstel en de vereenvoudiging van de (digitale) aangifte opwegen tegen de lasten als gevolg van een andere wijze van werken. Bij een bestuurlijk overleg met de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) is overigens toegezegd dat de KNB nauw betrokken zal worden bij de ontwikkeling van het voorgeschreven format. Daarmee wordt ook de door Actal gesignaleerde onzekerheid op het gebied van de éénmalige lasten, de overgang naar een vast format en de digitalisering daarvan, voorkomen.

Mede gezien de betrokkenheid van de beroepsgroep bij de totstandkoming van dit wetsvoorstel en het op te stellen voorgeschreven format lijkt ons het op voorhand opnemen van een voornemen tot evaluatie, waartoe Actal adviseert, niet noodzakelijk.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1, onderdeel A (artikel 1 van de Successiewet 1956)

In artikel 1 wordt een aantal wijzigingen aangebracht. De naam van het recht van successie wordt vervangen door «erfbelasting» en de naam van het recht van schenking wordt vervangen door «schenkelasting». Het recht van overgang krijgt geen andere naam, omdat het helemaal wordt afgeschaft. Omdat dit recht vervalt, is het vierde lid overbodig geworden. Aan het derde lid wordt een volzin toegevoegd. Een schenking onder opschortende voorwaarde komt onder de huidige wet volgens de jurisprudentie tot stand op het moment van het aangaan van de schenkingsovereenkomst en niet op het moment waarop de opschortende voorwaarde in vervulling is gegaan (zie HR 30 maart 2007, BNB 2007/181). Voor de vraag of de schenker ten tijde van het doen van de schenking in Nederland woont, en er dus sprake is van een in Nederland belastbare schenking, is nu dan ook het moment waarop de schenkingsovereenkomst tot stand is gekomen relevant, niet het tijdstip waarop de voorwaarde is vervuld. Totdat de voorwaarde daadwerkelijk in vervulling gaat is het echter nog onzeker of de verbintenis uit de schenkingsovereenkomst werking zal hebben. De belastingschuld ontstaat dan ook pas op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Dit laatste volgt indirect uit artikel 46 van de Successiewet 1956 dat ziet op de aangiftetermijn bij schenkingen. Uit het tweede lid van dat artikel blijkt dat de aangiftetermijn bij een schenking

onder opschortende voorwaarde begint te lopen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Hieruit wordt afgeleid dat op dat moment ook de belastingschuld ontstaat. Onder het huidige recht kan het geval zich voordoen dat de voorwaarde wordt vervuld, en zich dus een belastbaar feit voordoet, terwijl de schenker reeds meer dan 10 jaar uit Nederland is vertrokken. Omgekeerd kan het ook zo zijn dat de schenker ten tijde van het aangaan van de schenkingsovereenkomst voor de Successiewet 1956 in het buitenland woonde, maar ten tijde van het in vervulling gaan van de voorwaarde in Nederland woonde. Dan zou er geen sprake zijn van een belastbare schenking. Dit alles maakt de huidige regeling onbevredigend. Daarom wordt nu voorgesteld om in het derde lid van artikel 1 te bepalen dat voor de toepassing van de Successiewet 1956 een schenking onder opschortende voorwaarde geacht wordt pas tot stand te komen bij het in vervulling gaan van de voorwaarde. Dat moment is zowel bepalend voor het antwoord op de vraag of er sprake is van een in Nederland belastbare schenking als voor het tarief en de waarde van het geschonkene.

Artikel I, onderdeel B (artikelen 1a en 1b van de Successiewet 1956)

In het voorgestelde artikel 1a van de Successiewet 1956 is een nieuwe definitie van het begrip «partner» opgenomen. Daaronder wordt naast de echtgenoot (inclusief geregistreeerde partner) mede verstaan degene die met de erflater of schenker, nadat beiden meerderjarig zijn geworden, samenwoonde, hetgeen blijkt uit inschrijving in de gemeentelijke basisadministratie op hetzelfde adres. Er moet een notarieel samenlevingscontract zijn met daarin een wederzijdse zorgplicht. De samenwoners mogen niet aan elkaar verwant zijn via de rechte lijn. 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. Deze termijnen worden gesteld om misbruik te voorkomen.

In de Successiewet 1956 geniet de partner een grote vrijstelling en een laag tarief van schenk- en erfbelasting. Dit is de positieve kant van het partnerschap. De andere kant is dat het partnerschap ook een rol speelt bij bestrijding van het ontgaan van belasting: de fictiebepalingen zijn eveneens van toepassing op partners.

De verzorgingsgedachte is een essentieel element in het definiëren van het partnerbegrip. Het is deze gedachte die ook ten grondslag ligt aan de rechtvaardiging van het lage tarief en, ingeval van een verkrijging krachtens erfrecht, een hogere vrijstelling voor de partner. Wederzijdse zorgplicht bestaat wettelijk tussen echtgenoten en geregistreeerde partners, dus deze vallen zonder meer onder het partnerbegrip. Twee personen die niet aan elkaar verwant zijn in de rechte lijn en die na het bereiken van hun 18-jarige leeftijd een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd, worden als partner aangemerkt als zij bij de notaris een wederzijdse zorgplicht hebben vastgelegd in een samenlevingscontract. Deze zorgplicht kan dan wettelijk worden afgedwongen. Er kan voor iedere erflater of schenker maar één andere persoon een partner zijn in de zin van deze bepaling. Als uitzondering op de voorwaarde dat de gemeenschappelijke huishouding tot aan het overlijden of de schenking heeft geduurd, is toegestaan dat de samenwoning is verbroken uitsluitend als gevolg van buiten de wil van de als partner aangemerkte personen gelegen redenen. Daarbij kan worden gedacht aan opname in een verzorgingshuis of verpleeginrichting.

In het voorgestelde artikel 1b van de Successiewet 1956 wordt geregeld dat voor de toepassing van de Successiewet 1956 en de daarop berustende bepalingen de landen van het Koninkrijk der Nederlanden worden beschouwd als afzonderlijke mogendheden. Opname van de bepaling is een gevolg van het gebruik van de term «mogendheid» in het nieuwe

eerste lid van artikel 2 van de Successiewet 1956. Doel van de bepaling is om discussie over de reikwijdte van het begrip «mogendheid» te voorkomen.

De tekst van artikel 1b komt op dit punt overeen met de tekst van artikel 1.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Momenteel bestaat het Koninkrijk der Nederlanden nog uit Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba. Na de staatkundige hervorming van de Nederlandse Antillen zal het Koninkrijk der Nederlanden alleen nog bestaan uit de landen Nederland, Aruba, Curaçao en Sint Maarten en zullen deze vier landen als aparte mogendheden kunnen worden aangemerkt. Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES eilanden) zullen onderdeel van Nederland gaan worden en dus niet ieder afzonderlijk een aparte mogendheid vormen. Desalniettemin zal de Successiewet 1956 niet van toepassing zijn op de BES eilanden. De Algemene wet inzake rijksbelastingen zal te zijner tijd zodanig worden aangepast dat het begrip Rijk wordt gelijkgesteld aan het nieuwe land Nederland, bestaande uit Nederland en de BES eilanden. Nederland wordt vervolgens gedefinieerd als «het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk der Nederlanden» en de BES eilanden als «de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba».

Artikel I, onderdeel C (artikel 2 van de Successiewet 1956)

Met de wijziging van de woonplaatsfictie van artikel 2, eerste lid, van de Successiewet 1956 is beoogd het artikel onder meer in overeenstemming te brengen met artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De woonplaatsfictie in het huidige eerste lid van artikel 2 van de Successiewet 1956 is in beginsel nog van toepassing op alle Nederlandse overheidsambtenaren die niet in Nederland wonen. Het nieuwe eerste lid beperkt de reikwijdte van de kring van fictieve inwoners. Het is alleen nog van toepassing op uitgezonden Nederlandse leden van diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen van Nederland in het buitenland, uitgezonden Nederlandse leden van permanente vertegenwoordigingen van Nederland in het buitenland, zoals de Europese Unie, de NAVO, de Verenigde Naties en de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, en op Nederlanders die zijn uitgezonden om werkzaamheden te verrichten in een andere mogendheid in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is. Bij deze laatste categorie kan gedacht worden aan ontwikkelingswerkers in Nederlandse overheidsdienst en aan militairen uitgezonden voor VN-vredesoperaties.

In verband met het gebruik van de term «uitgezonden» geldt het voorgestelde eerste lid, net als onder de huidige bepaling, niet voor lokaal aangevorderde krachten. Bij de totstandkoming van de Wet inkomstenbelasting 2001 is op advies van de Raad van State de woonplaatsfictie beperkt tot diegenen die volkenrechtelijke immuniteit (waaronder die op fiscaal gebied) genieten, bijvoorbeeld op grond van de Verdragen van Wenen. Zo wordt de ambtenaar in dienst van de gemeente Maastricht, die vlak over de grens in België woont, net als voor de inkomstenbelasting, niet langer beschouwd als fictief inwoner van Nederland voor de successie- en schenkingsbelasting. Wel kunnen de emigratiebepalingen van artikel 3 van de Successiewet 1956 op hem van toepassing zijn.

Voor alle duidelijkheid wordt nog opgemerkt dat, gelet op jurisprudentie van de Hoge Raad, de woonplaatsfictie onder het nieuwe eerste lid ook geldt voor Nederlanders die, met buitengewoon verlof en dus onder handhaving van hun dienstverband met de Nederlandse overheid, worden uitgezonden naar een internationale organisatie in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is, zoals de Europese Unie of de NAVO.

Overigens kan een woonplaatsfictie van toepassing zijn op grond van internationale regelingen, zonder dat de woonplaatsfictie van het eerste lid van artikel 2 van de Successiewet 1956 van toepassing is. Zo kunnen

personeelsleden van de Europese Unie voor de toepassing van de successiebelastingen als inwoner van Nederland worden aangemerkt op grond van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen (artikel 14).

Het nieuwe tweede lid van artikel 2 van de Successiewet 1956 beoogt voorts het artikel in lijn te brengen met artikel 2.2, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en regelt daarmee de woonplaatsfictie voor de partner en, onder bepaalde voorwaarden, de kinderen van de Nederlander op wie het eerste lid van artikel 2 van de Successiewet 1956 van toepassing is. De term «echtgenoot», zoals die nog wordt gebruikt in het huidige artikel 2 van de Successiewet 1956, wordt vervangen door de term «partner» om zodoende rekening te houden met de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van samenlevingsvormen. De term «verdrag» dient ruim te worden uitgelegd en geldt ook voor bijvoorbeeld memoranda van overeenstemming die Nederland heeft gesloten met andere landen en die vaak vooruitlopen op een formeel verdrag, als snel handelen geboden is, zoals in het geval van natuurrampen en zenden van een vredesmacht. De vervanging van de term «Rijk» door «Nederland» is van louter redactionele aard, aangezien de term «Rijk» is omschreven als «Nederland» in artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 2°, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3 van de Successiewet 1956)

De vervanging van de term «het Rijk» door «Nederland» in het eerste en tweede lid van artikel 3 van de Successiewet 1956, is van louter redactionele aard, aangezien de term «Rijk» is omschreven als «Nederland» in artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 2°, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel I, onderdeel E (artikel 5 van de Successiewet 1956)

De wijzigingen in artikel 5 van de Successiewet 1956 staan in verband met de naamswijziging van het recht van successie en het recht van schenking en met de afschaffing van het recht van overgang. De op de laatstgenoemde heffing betrekking hebbende bepalingen (tweede tot en met zesde lid) hebben hun belang verloren en kunnen daarom vervallen.

Artikel I, onderdeel F (artikel 7 van de Successiewet 1956)

De bepalingen van het huidige artikel 7 van de Successiewet 1956 overlappen voor een deel de bepalingen van het huidige artikel 11 van de Successiewet 1956. Daarom wordt voorgesteld de artikelen 7 en 11 van de Successiewet 1956 te integreren. Zie hiervoor de toelichting op de wijziging van artikel 11.

Het eerste lid van het nu voorgestelde nieuwe artikel 7 bepaalt dat van de waarde van hetgeen op grond van de voorgestelde artikelen 8, 10, 11 en 13, tweede lid, van de Successiewet 1956 met erfbelasting wordt belast, kan worden afgetrokken wat de verkrijger voor die verkrijging werkelijk heeft opgeofferd. Het tweede lid regelt dat in het verleden ter zake van de genoemde waarde betaalde overdrachtsbelasting en schenkbelasting in mindering kan worden gebracht op de verschuldigde erfbelasting. Bepalingen van deze strekking zijn ook opgenomen in het derde en vierde lid van de huidige artikelen 10 en 11, met dien verstande dat zowel in het huidige als in het voorgestelde artikel 10 geen aftrek is toegelaten voor de waarde van het door de erflater genoten vruchtgenot.

In het voorgestelde derde lid wordt bepaald dat de bedragen die op grond van het eerste en tweede lid in mindering kunnen worden gebracht, worden verhoogd met een enkelvoudige rente vanaf de dag dat de

bedragen zijn betaald tot en met de dag van het overlijden ten gevolge waarvan de verkrijging plaatsvindt. Dit is een uitbreiding ten opzichte van de huidige regeling. Nu kent alleen artikel 10 een rentevergoeding en alleen voor opgeofferde bedragen als bedoeld in het nu voorgestelde eerste lid van artikel 7.

Artikel I, onderdeel G (artikel 8 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijziging van artikel 8 van de Successiewet 1956 strekt tot een vereenvoudiging van de wetgeving. Het nieuwe derde lid en het vijfde onderdeel van het nieuwe vierde lid (het huidige derde lid) bevatten bepalingen die afkomstig zijn uit het huidige artikel 9 van de Successiewet 1956. Deze bepalingen merken schuldigerekeningen bij uiterste wil fictief aan als een verkrijging krachtens erfrecht, maar voorzien ook in een mogelijkheid tot tegenbewijs voor schulden die tijdens het leven van de erflater reeds bestonden en afdwingbaar waren. Deze bepalingen passen naar hun aard bij de andere bepalingen in artikel 8 die eveneens zien op weerlegbare ficties. De niet weerlegbare ficties uit artikel 9 worden ingevoegd in artikel 11 van de Successiewet 1956. Hiervoor wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 11.

De wijziging in het vierde lid (nieuw), onder 4^o, vloeit voort uit een nieuwe formulering van de tariefgroep die in aanmerking komt voor het lage tarief. De nieuwe formulering betreft in het bijzonder het partnerbegrip. Voorheen werd daarin onderscheid gemaakt tussen de echtgenoot (inclusief de geregistreerde partner) enerzijds en samenwoners anderzijds. Nu worden zij allen begrepen onder het begrip partner.

Artikel I, onderdeel H (artikel 9 van de Successiewet 1956)

De bepalingen van het huidige artikel 9 van de Successiewet 1956 worden overgebracht naar de voorgestelde artikelen 7 en 8 en 11 van de Successiewet 1956. Verwezen wordt naar de toelichting bij die artikelen.

Artikel I, onderdeel I (artikel 10 van de Successiewet 1956)

De in dit onderdeel voorgestelde wijzigingen strekken ertoe de bedoeling van artikel 10 van de Successiewet 1956 duidelijker in de tekst van de wet tot uitdrukking te laten komen. Artikel 10 heeft tot doel te voorkómen dat successierecht (c.q. erfbelasting) wordt ontweken doordat een toekomstige erflater (te vererven) vermogen omzet in (niet-vererfende) genotsrechten. Een standaardvoorbeeld van de toepassing van artikel 10 is de situatie waarin een ouder zijn woonhuis verkoopt aan een kind onder voorbehoud van het levenslange vruchtgebruik van die woning. Het betreft dus gevallen waarin iemand iets heeft verkregen ten koste van het vermogen van de erflater (in het voorbeeld de woning) waarbij de erflater tot aan zijn dood een vruchtgebruik heeft genoten ten laste van degene die de vermogensbestanddelen heeft verkregen. Bij het overlijden van de ouder groeit de bloot eigendom aan tot volle eigendom. Dit is geen erfrechtelijke verkrijging. Op grond van artikel 10 wordt dan toch erfbelasting geheven over de waarde van het huis. Het hier genoemde voorbeeld is vrij eenvoudig en geeft geen bijzondere problemen. In meer complexe situaties ontstaat echter vaak discussie over het al dan niet van toepassing zijn van artikel 10. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan turbotestamenten. Die discussie ontstaat door een formulering in artikel 10 die erop neerkomt dat het genotsrecht moet zijn ontstaan in verband met een rechtshandeling waarbij de overledene partij was. Dit geeft aanleiding tot veel formeel juridische discussies of de erflater, bijvoorbeeld bij de afwikkeling van een testament van een eerder overleden partner, partij is geweest bij een rechtshandeling. Deze vraag is echter voor de kerngedachte van artikel 10, zoals hiervoor geschetst, niet

van belang. Het gaat immers niet om de formele weg die is gevolgd, maar om het eindresultaat. In de nu voorgestelde tekst is de eis dat er sprake moet zijn geweest van een rechtshandeling waarbij de erflater partij was, dan ook geschrapt.

De huidige redactie van het vijfde lid, onder 3°, bepaalt dat artikel 10 niet van toepassing is indien de verkrijger vóór de erflater is overleden. In een dergelijk geval vererft de (blote) eigendom van het betreffende goed echter wel op diens erfgenaam. Deze erfgenaam, vaak een kleinkind, geniet bij het overlijden van degene die het vruchtgebruik had, doorgaans de grootouder, uiteraard wel het voordeel van de vrijval van het vruchtgebruik. Daarom wordt voorgesteld deze bepaling te laten vervallen. Met de overige wijzigingen van het artikel wordt beoogd de tekst te vereenvoudigen en de bepaling beter leesbaar te maken. Daarbij zijn ook delen van het huidige derde lid verplaatst naar het voorgestelde artikel 7 van de Successiewet 1956.

Artikel I, onderdeel J (artikel 11 van de Successiewet 1956)

De in dit artikel voorgestelde toevoeging aan het tweede lid van artikel 11 van de Successiewet 1956 strekt ertoe het voordeel dat wordt genoten door de aankoop van een goed, waarvan de levering wordt uitgesteld tot het overlijden van de verkoper te belasten met erfbelasting. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om gevallen waarin iemand zijn woning verkoopt aan een van zijn kinderen waarbij de levering plaatsvindt na zijn overlijden. Als de woning op het moment van levering meer waard is dan de in de koopovereenkomst afgesproken prijs, komt die waardeverhoging op dit moment onbelast ten goede aan de koper. Op grond van de jurisprudentie is op dit geval noch artikel 10, noch artikel 11 van de Successiewet 1956 van toepassing. Om te voorkómen dat dit een standaard (belastingbesparende) praktijk wordt, brengt de voorgestelde wijziging van het tweede lid van artikel 11 van de Successiewet 1956 dit soort verkopen met uitgestelde levering expliciet onder de werking van artikel 11. De nieuwe bepaling is zo geformuleerd, dat het niet uitmaakt of expliciet is bedongen dat de levering pas na het overlijden zal plaatsvinden of dat dit alleen feitelijk zo gebeurt.

De bepaling in het nieuwe derde lid is afkomstig uit het huidige artikel 9 van de Successiewet 1956. De bepalingen uit dat artikel zijn voor zover ze het karakter hebben van een weerlegbaar rechtsvermoeden, ondergebracht in het nieuwe artikel 8 van de Successiewet 1956. De fictie die de schuldigerkenning onder voorwaarde van overleving onder de werking van erfbelasting brengt, is een niet weerlegbare fictie die past bij het karakter van de bepalingen van artikel 11 van de Successiewet 1956 en is daarom nu ondergebracht in dit artikel.

Artikel I, onderdeel K (artikel 12 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijzigingen in het tweede lid van artikel 12 van de Successiewet 1956 strekken ertoe de verwijzing naar de daarin opgenomen verwijzing naar twee ingevolge dit wetsvoorstel te verplaatsen bepalingen in overeenstemming te brengen met de nieuwe plaats van die bepalingen in de Successiewet 1956.

Artikel I, onderdeel L (artikel 13 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijziging van het eerste lid van artikel 13 van de Successiewet 1956 strekt ertoe een pijnpunt weg te nemen in de wijze waarop uitkeringen uit levensverzekering in de heffing van erfbelasting worden betrokken. Op grond van het huidige artikel 13 wordt een uitkering uit een levensverzekering geheel belast met erfbelasting als voor die uitkering iets aan het vermogen van de erflater is onttrokken. Een dergelijke

lijke onttrekking houdt meestal in dat de erflater de premies voor de verzekering heeft betaald of een deel van die premies. Op grond van artikel 23 van de Successiewet 1956 kunnen op die verkrijging slechts de bedragen in mindering worden gebracht welke voor de verkrijging door de daarop rechthebbende werkelijk zijn opgeofferd. Daarbij blijft renteverlies buiten aanmerking. Indien bijvoorbeeld bij een echtpaar dat in wettelijke gemeenschap van goederen is gehuwd één van de echtgenoten komt te overlijden, leidt dit tot het volgende resultaat. Indien zij een levensverzekering hebben gesloten die uitkeert bij het overlijden van een van de echtgenoten en de premies uit de gemeenschap zijn betaald, is voor de uitkering de helft van de betaalde premies onttrokken aan het vermogen van de erflater. Op grond van het huidige artikel 13 wordt dan de gehele uitkering belast met erfbelasting (afgezien van de partnervrijstelling). Er is voor de uitkering immers «iets» aan het vermogen van de erflater onttrokken. Op de uitkering kan slechts de helft van de betaalde premies in mindering worden gebracht want dat is het deel van de premies dat afkomstig is uit het vermogen van de langstlevende echtgenoot. Deze heffing wordt vaak als onredelijk ervaren. In het voorgestelde eerste lid van artikel 13 wordt niet meer gewerkt met de systematiek van premieaftrek, maar wordt slechts het deel van de uitkering belast dat kan worden toegerekend aan een onttrekking van de erflater. In het hiervoor gegeven voorbeeld is de helft van de premies afkomstig uit het vermogen van de erflater zodat onder de voorgestelde bepaling dan ook slechts de helft van de uitkering in de heffing van erfbelasting wordt betrokken. Voorts blijft de uitkering buiten de heffing voor zover het recht op de uitkering bij de verkrijger reeds eerder aan de heffing van erf- of schenkbelasting is onderworpen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien een lopende polis is vererfd. Ook dit is een versoepeling ten opzichte van de bestaande systematiek, waarin op grond van artikel 23 slechts een aftrek is toegestaan van het bedrag waarover erf- of schenkbelasting is geheven. In samenhang met deze voorgestelde wijziging van artikel 13 wordt tevens voorgesteld artikel 23 te laten vervallen.

De voorgestelde wijziging van het tweede lid strekt ertoe onwenselijke constructies met levensverzekeringen te bestrijden die op basis van recente jurisprudentie buiten de toepassing van artikel 13 van de Successiewet 1956 blijven (Hoge Raad 11 juli 2008, BNB 2008/252). Het ging daarbij om gevallen waarin de erflater een overeenkomst van levensverzekering had gesloten met zijn partner en met zijn kinderen waarbij hij gelijktijdig verzekeraar en verzekerde was. Deze opzet leidde er toe dat bij zijn overlijden een uitkering uit levensverzekering aan zijn partner en zijn kinderen werd gedaan uit zijn vermogen. Op grond van de genoemde uitspraak kan een dergelijke uitkering niet op grond van artikel 13 in de belastingheffing worden betrokken, noch op grond van enig ander artikel uit de Successiewet 1956. Verwacht kan worden dat, zonder nadere maatregelen, dit een standaard methode van estateplanning wordt. Het gaat hier om een (ongewenste) methode om belasting te besparen met materieel het karakter van een legaat. Daarom wordt in het voorgestelde tweede lid van artikel 13 een uitkering uit een dergelijke levensverzekering geacht geheel aan het vermogen van de erflater te zijn onttrokken en is deze daardoor, op grond van het eerste lid, geheel belast met erfbelasting. Op grond van artikel 7 kan op de uitkering in mindering worden gebracht hetgeen de verkrijger daarvoor heeft opgeofferd, bijvoorbeeld de betaalde premies. Om te voorkomen dat de voorgestelde bepaling wordt ontweken door niet de erflater maar diens partner als verzekeraar te laten optreden, is geregeld dat de bepaling ook in dat laatste geval van toepassing is. Het nu voorgestelde tweede lid van artikel 13 lijkt op dit moment afdoende om de gesignaleerde ongewenste mogelijkheden voor estateplanning met levensverzekeringen tegen te gaan. Een andere, verdergaande, mogelijkheid zou zijn geweest om alle verzekeringen die niet zijn aangegaan bij

een professionele verzekeraar te negeren of onder de werking van artikel 13, tweede lid, te brengen. Een aanscherping in die zin zal worden overwogen indien in de praktijk zou blijken dat de nu voorgestelde bepaling toch nog te veel ruimte voor constructies open laat.

Artikel I, onderdeel M (artikel 13a, tweede lid, van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijziging van artikel 13a, tweede lid, onderdeel b, van de Successiewet 1956 betreft de vervanging van de aanduiding echtgenoot en verkrijger als bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de Successiewet 1956 door de aanduiding partner. In dat kader wordt de kring van (aan)verwanten eveneens met samenwonende partners uitgebreid. Voor het overige is met deze aanpassingen geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel I, onderdeel N (artikel 15 van de Successiewet 1956)

Het huidige artikel 15 van de Successiewet 1956 regelt een fictieve verkrijging krachtens erfrecht en een beperking van aftrek van schulden voor het recht van overgang. Als gevolg van de voorgestelde afschaffing van het recht van overgang, vervalt ook genoemd artikel 15 in zijn huidige vorm. De nu voorgestelde tekst van artikel 15 van de Successiewet 1956 strekt ertoe het voordeel dat iemand geniet uit een renteloze of laagrentende, direct opeisbare lening, te belasten met schenkbelasting. Op grond van het civiele giftbegrip, waar de Successiewet 1956 als hoofdregel bij aansluit, is het verstrekken van een renteloze direct opeisbare lening in beginsel geen gift. Hoewel uit het renteloze karakter de vrijgevigheid voortvloeit en de schuldenaar zich rentekosten bespaart, verarmt de schuldeiser niet. Een direct opeisbare lening op een solvabele debiteur heeft, ongeacht de renteloosheid, immers geen lagere waarde dan de nominale uitgeleende som (HR 26 februari 1986, BNB 1986/162). Toch heeft de schuldenaar voordeel bij deze lening: de schuldeiser verleent hem in feite een vruchtgebruik op de uitgeleende som, tot wederopzegging of aflossing. Het nu voorgestelde artikel 15 strekt er toe dit voordeel te belasten met schenkbelasting. Deze maatregel kan in beginsel op verschillende manieren worden vormgegeven; het voordeel kan worden gezien als een vruchtgebruik tot wederopzegging of als een vruchtgebruik van dag tot dag. Het nu voorgestelde artikel 15 gaat uit van een benadering van dag tot dag.

Omdat het niet uitvoerbaar is om voor elke schenking afzonderlijk aangifte te doen, wordt voorgesteld, dat hetgeen aldus in de loop van een kalenderjaar is genoten, geacht wordt tot het totale bedrag te zijn geschonken op de laatste dag van het kalenderjaar dan wel – als dat eerder is – op de dag van overlijden van de schuldenaar. De schuldenaar moet dan binnen twee maanden na afloop van het kalenderjaar aangifte doen.

Artikel I, onderdeel O (artikel 16 van de Successiewet 1956)

In de voorgestelde tekst van artikel 16 van de Successiewet 1956 is een nieuwe fictiebepaling opgenomen die in samenhang moet worden gezien met de toerekeningsbepaling van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor een afgezonderd particulier vermogen. Uitgangspunt bij de onderhavige fictiebepaling is dat de bezittingen en schulden van een afgezonderd particulier vermogen niet alleen tijdens het leven van de inbrenger maar ook op het moment van zijn overlijden tot zijn vermogen en daarmee tot zijn nalatenschap behoren. Iedere erfgenaam van de erflater verkrijgt zodoende krachtens erfrecht zijn deel van de nalatenschap. Indien de erflater in Nederland woont, is er sprake van een belastbare verkrijging, ongeacht de woonplaats van de verkrijger. Het afzonderen van vermogensbestanddelen in een afgezonderd particulier vermogen als gevolg van het overlijden van de inbrenger of diens erfge-

namen wordt als gevolg van deze bepaling niet aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht door een afgezonderd particulier vermogen zelf maar als een verkrijging krachtens erfrecht door de desbetreffende erfgenamen. Voor de toepassing van het tarief is dit van belang: in veel gevallen zal het lage verwantentarieff van tariefgroep 1 van toepassing zijn in plaats van het hoge niet-verwantentarieff van tariefgroep 2.

Het eerste lid regelt verder dat bij overlijden van een erfgenaam die krachtens erfrecht heeft verkregen van een persoon die vermogen heeft afgezonderd, de bezittingen en schulden, die tijdens zijn leven aan hem worden toegerekend, ook weer tot zijn nalatenschap behoren. De erfgenaam van de erfgenaam verkrijgt wederom krachtens erfrecht zijn deel van het afgezonderd particulier vermogen. Zo vererft het afgezonderd particulier vermogen van generatie op generatie en wordt bij elke overgang geheven.

Het begrip afgezonderd particulier vermogen staat gedefinieerd in het tweede lid van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Een afgezonderd particulier vermogen is een entiteit, met of zonder rechtspersoonlijkheid, waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of een economische deelgerechtigdheid is ontstaan.

Het tweede lid verstaat – voor zover daar al discussie over is – onder een verkrijging krachtens erfrecht het ten gevolge van of na het overlijden van een erflater verkrijgen van een in rechte vorderbare aanspraak op een afgezonderd particulier vermogen. Onder erflater wordt begrepen de inbrenger en na zijn overlijden diens erfgenamen en de daaropvolgende erfgenamen. Bij in rechte vorderbare aanspraken kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de inbrenger in de trustakte heeft bepaald dat na zijn overlijden de trustee verplicht is maandelijks een uitkering te verstrekken aan een gehandicapte neef en aan de voormalige huishoudster van de familie. Het eerste en tweede lid beogen een sluitend systeem te creëren met betrekking tot rechtsfiguren die discretionair, non-discretionair en deels discretionair en deels non-discretionair zijn. Het derde lid bevat de mogelijkheid bij ministeriële regeling nadere regels te stellen ter zake van de in dit artikel bedoelde verkrijgingen.

Artikel I, onderdeel P (artikel 17 van de Successiewet 1956)

Waar het voorgestelde artikel 16 van de Successiewet 1956 ziet op de verkrijgingen krachtens erfrecht, daar ziet deze bepaling op alle overige verkrijgingen van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in het tweede lid van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze verkrijgingen worden geacht schenkingen te zijn afkomstig van de inbrenger, of na diens overlijden van diens erfgenamen en de daaropvolgende erfgenamen. Aan deze persoon of personen worden immers de bezittingen en schulden van het afgezonderd particulier vermogen toegerekend. Woont de schenker in Nederland dan is sprake van een belastbare schenking, ongeacht de woonplaats van de begiftigde. Het tweede lid bevat de mogelijkheid bij ministeriële regeling nadere regels te stellen ter zake van de in dit artikel bedoelde schenkingen.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 17a van de Successiewet 1956)

Op grond van het voorgestelde artikel 17a van de Successiewet 1956 is het afzonderen van vermogensbestanddelen in een afgezonderd particulier vermogen geen schenking van de inbrenger aan het desbetreffende afgezonderd particulier vermogen. De inbrenger wordt geacht niet te hebben geschonken. In het licht van de toerekeningsbepalingen in de Successiewet 1956 en in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt hij geacht

niet te zijn verarmd. Dit geldt zowel voor het afzonderen ten tijde van het instellen van het afgezonderd particulier vermogen als voor nadien plaatsgevonden hebbende afzonderingen. Ingeval na het overlijden aan een erfgenaam van de erflater wordt toegerekend, worden nadien door deze erfgenaam verrichte afzonderingen ook geacht geen schenkingen te vormen.

Artikel I, onderdeel R (artikel 20 van de Successiewet 1956)

Naast twee louter tekstuele wijzigingen in het eerste en derde lid van artikel 20 van de Successiewet 1956 wordt voorgesteld in het tweede lid van dat artikel de zinsnede betreffende de kosten voor kerkelijke diensten dan wel godsdienstige of levensbeschouwelijke plechtigheden welke gedurende een jaar na het overlijden aftrekbaar zijn te moderniseren. Daarbij worden de woorden «kerkelijke diensten» geschrapt omdat daaraan naast de godsdienstige plechtigheden geen aanvullende betekenis kan worden toegekend. Voorts wordt voorgesteld de zinsnede die de aftrekbaarheid van de kosten relateert aan stand en vermogen te schrappen.

Artikel I, onderdeel S (artikel 21 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 21 van de Successiewet 1956 hebben betrekking op de waardebepaling van woningen onderscheidenlijk ondernemingsvermogen. In het voorgestelde vijfde lid wordt voorgesteld de waarde van onroerende zaken die als woning in gebruik zijn, te stellen op de waarde die is vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ-waarde). Het gebruik van de WOZ-waarde leidt tot een belangrijke vereenvoudiging in de uitvoering, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtigen. Voor deze vereenvoudiging is essentieel dat de WOZ-waarde in zoveel mogelijk gevallen wordt gebruikt en dat daarmee discussies over de waarde worden vermeden. Daarom is, behoudens bij verhuurde panden (zie de toelichting bij het zesde lid), geen tegenbewijs toegelaten.

Het voorgestelde vijfde lid ziet alleen op onroerende zaken die als woning in gebruik zijn.

De reden hiervoor is dat het voor de heffing van schenk- en erfbelasting in het overgrote deel van de gevallen gaat om woonhuizen. Niet-woningen zullen vaak niet als zodanig vererven, omdat ze vaak onderdeel zijn van het vermogen van een rechtspersoon. Voor zover dat niet het geval is zullen deze objecten vaak deel uitmaken van het vermogen van een onderneming. Als een onderneming vererft of wordt geschonken wordt deze (als hoofdregel) als een samenhangend geheel, op going-concernbasis gewaardeerd. Daarbij zou niet passen dat bij de waardering verplicht de WOZ-waarde van het ondernemingspand moet worden gebruikt. Een bijkomend probleem bij het gebruik van de WOZ-waarde van niet-woningen is dat aan bepaalde objecten op dit moment geen WOZ-waarde wordt toegekend omdat die waarde voor geen van de belastingen die gebruik maken van de WOZ van belang is. Dat geldt o.a. voor landbouwgrond en NSW-landgoederen (exclusief de ondergrond van de opstallen). Indien de Successiewet 1956 hiervoor de WOZ-waarde wil gebruiken, zou dat een belangrijke uitbreiding betekenen van het aantal objecten waarvoor jaarlijks de waarde moet worden bepaald. Verder stemt de objectafbakening in de WOZ niet altijd overeen met de verkrijging in de Successiewet 1956. Deze problemen spelen hoofdzakelijk bij niet-woningen. Het gebruik van de WOZ-waarde bij niet-woningen heeft daarom weinig toegevoegde waarde, maar zou wel aanleiding geven tot een aantal problemen. Om deze redenen wordt nu voorgesteld het gebruik van de WOZ-waarde enkel voor te schrijven bij de verkrijging van woningen.

Als gevolg van het voorgestelde vijfde lid kan het huidige elfde lid vervallen. In dat elfde lid is, kort gezegd, bepaald dat eigen bewoning geen waardedrukkende werking heeft. Nu alle woningen op de WOZ-waarde worden gesteld, is dat lid overbodig geworden. Het voorgestelde zesde lid bevat een uitzondering op het vijfde lid voor verhuurde panden. Op grond van het vijfde lid zouden alle woningen voor de toepassing van de heffing van schenk- en erfbelasting voor de WOZ-waarde in aanmerking worden genomen, ook als deze in verhuurde staat worden geschonken of vererven. Dat zou echter in veel gevallen te ver afwijken van de werkelijke waarde in het economische verkeer van dergelijke panden. Daarom is het op grond van het voorgestelde zesde lid bij dergelijke panden mogelijk om af te wijken van de WOZ-waarde. De waardedrukkende werking van de verhuur is sterk afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Daarom kan daarvoor in de wet geen vaste regel worden gegeven. Daarom wordt voorgesteld dat voor verhuurde panden als hoofdregel de WOZ-waarde geldt, maar dat daarvan kan worden afgeweken indien de belastingplichtige aanmerkelijk maakt dat het pand voor een andere waarde in aanmerking moet worden genomen door de omstandigheid dat het is verhuurd. Een uitzondering geldt voor die gevallen waarin degene die de woning verkrijgt tevens de huurder is. De huurder wordt dan immers eigenaar en voor eigen bewoning wordt geen waardedrukkende werking in aanmerking genomen. Dit is geheel in lijn met het huidige elfde lid van artikel 21. In het voorgestelde zevende lid is bepaald dat ook woningen die in erfpacht worden verkregen voor de WOZ-waarde in aanmerking worden genomen. Bij deze woningen kan echter de gekapitaliseerde waarde van de erfpachtcanon op de WOZ-waarde in mindering worden gebracht. Met deze bepaling wordt recht gedaan aan de waardeverschillen die in de praktijk bestaan tussen bijvoorbeeld woningen waarbij de canon eeuwigdurend is afgekocht en woningen waarvoor jaarlijks nog een hoge canon verschuldigd is.

Het huidige vierde lid van artikel 21 van de Successiewet 1956 wordt vervangen door het nieuwe tiende lid. Het huidige vierde lid bevat speciaal voor ondernemingsvermogen een bevestiging van de in het eerste lid van dit artikel neergelegde hoofdregel dat als waarde van een verkrijging de waarde in het economische verkeer in aanmerking wordt genomen. Ten overvloede is daarbij bepaald dat de voor overdracht vatbare goodwill daarbij is inbegrepen. Dat goodwill wordt meegenomen bij de waardering van een onderneming, is echter vanzelfsprekend bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer. Hetzelfde geldt voor het tweede deel van het huidige vierde lid dat aangeeft dat in bepaalde situaties de waarde van de onderneming als geheel (going concern) lager kan zijn dan de liquidatiewaarde, zodat in dat geval de liquidatiewaarde de waarde in het economische verkeer is. Dit doet zich voor bij bepaalde zeer kapitaalsintensieve bedrijven met een relatief laag rendement. Te denken valt aan landbouwbedrijven. De speciale bepaling omtrent ondernemingsvermogen is te verklaren uit de wetshistorie en zou eigenlijk kunnen vervallen. Er is voor de duidelijkheid toch gekozen voor een aparte bepaling omtrent de waardering van ondernemingsvermogen, waarbij gebruik wordt gemaakt van de in het spraakgebruik gehanteerde begrippen «waarde going concern» en «liquidatiewaarde». Bij de bepaling van de omvang van de voorwaardelijke vrijstelling voor ondernemingsvermogen wordt aangesloten bij deze begrippen. Tevens is voor de duidelijkheid aangegeven dat de waardering ook van toepassing is op vermogensbestanddelen die tot een aanmerkelijk belang behoren. In het voorgestelde elfde lid is in enigszins vereenvoudigde vorm, de delegatiebepaling opgenomen die in de huidige tekst als vijfde lid was opgenomen. Het huidige tiende lid is vernummerd tot twaalfde lid.

Het voormalige elfde, thans tot dertiende lid vernummerde en laatste lid van het artikel, waarin kort gezegd is bepaald dat eigen bewoning geen waardedrukkende werking heeft op een woning, is overbodig geworden door de voorgestelde leden vijf en zes en kan daarom vervallen.

Artikel I, onderdeel T (artikel 23 van de Successiewet 1956)

In verband met de voorgestelde nieuwe opzet van artikel 13 van de Successiewet 1956 kan artikel 23 van die wet vervallen. Verwezen wordt naar de toelichting bij de wijziging van genoemd artikel 13.

Artikel I, onderdeel U (artikel 24 van de Successiewet 1956)

In het voorgestelde eerste lid van artikel 24 van de Successiewet 1956 is de tarief tabel vervangen. Als gevolg van de beperking van het aantal tariefgroepen en het terugbrengen van het aantal tariefschijven van zeven naar twee is de tabel, evenals de kop ervan, sterk vereenvoudigd. Ook de aanhef is vereenvoudigd, onder andere omdat door het vervangen van drempelvrijstellingen door voetvrijstellingen artikel 35 van de Successiewet 1956 kan vervallen en dus ook de verwijzing daarnaar in de aanhef van het eerste lid. Gehandhaafd is de voetnoot met de tariefopslag voor kleinkinderen.

Het huidige tweede lid van artikel 24 van de Successiewet 1956 bevat de definities van de verkrijger die in aanmerking komt voor de verhoogde partnervrijstelling. Het begrip partner wordt op grond van dit wetsvoorstel gedefinieerd in artikel 1a van de Successiewet 1956, zodat het huidige tweede lid van artikel 24 kan vervallen. Het vervallen van het huidige derde lid van artikel 24 is een gevolg van het voorstel dat voortaan bij samenloop van overdrachtsbelasting en schenkbelasting geen vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt, maar de methodiek van verrekening van de betaalde overdrachtsbelasting zal worden gehanteerd die is opgenomen in het huidige vierde lid van dat artikel. Dit lid wordt vernummerd tot tweede lid.

Artikel I, onderdelen V en W (artikelen 25 en 26 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 25 en 26 van de Successiewet 1956 houden verband met het feit dat de partner een eigen definitie heeft gekregen in artikel 1a van die wet. De bepalingen kunnen daardoor eenvoudiger worden geformuleerd. Inhoudelijk is de wijziging dat samentelling ook plaatsvindt ingeval de echtgenoten van tafel en bed zijn gescheiden. Daarmee wordt ook bij deze fictiebepaling, net als bij de andere, geen betekenis meer gehecht aan dit rechtsfeit. Deze rechtsfiguur komt overigens tegenwoordig in steeds mindere mate voor.

Artikel I, onderdeel X (artikel 26a van de Successiewet 1956)

Omdat schenkingen door een afgezonderd particulier vermogen geacht worden schenkingen te zijn door de persoon of personen aan wie de bezittingen en schulden ervan worden toegerekend, wordt ook een bepaling voorgesteld over het in die situatie toepasselijke tarief. In de lijn van de voorgestelde systematiek van transparantie wordt ook in het in dat kader voorgestelde artikel 26a het afgezonderd particulier vermogen genegeerd en gekeken naar de achterliggende personen aan wie de bezittingen en schulden worden toegerekend. Bij een schenking door een Zwitserse Stiftung waarin ouders vermogensbestanddelen hebben ingebracht aan een kind van deze ouders, geldt het ouder/kindertarief. Hebben een broer en een zus vermogensbestanddelen in een Zwitserse Stiftung afgezonderd in de verhouding 60:40 en wordt er geschonken aan een kind van de zus, dan is het tarief van tariefgroep I (ouder-kindertarief) van toepas-

sing op 40/100 deel en geldt het tarief van tariefgroep II voor 60/100-deel van de schenking.

Artikel I, onderdeel Y (artikel 29 van de Successiewet 1956)

De wijzigingen in het eerste lid van artikel 29 van de Successiewet 1956 vloeien voort uit de wijziging van de benaming van het successie- en schenkingsrecht in schenk- en erfbelasting. De wijziging in het tweede lid is van tekstuele aard. Artikel 29 van de Successiewet 1956 biedt de mogelijkheid om aan een onbekende begiftigde een aanslag schenkbelasting op te leggen. In de jurisprudentie wordt een door (een erfgenaam van) de schenker ingediend bezwaarschrift als niet-ontvankelijk aangemerkt omdat het niet afkomstig is van de belastingplichtige (die is immers onbekend). De Invorderingswet 1990 stelt echter de schenker wel hoofdelijk aansprakelijk voor de geheven schenkbelasting. Deze kan zich daartegen wel verweren maar dit biedt slechts een indirecte vorm van rechtsbescherming. Het voorgestelde derde lid van artikel 29 biedt de schenker in dergelijke gevallen rechtstreeks een rechtsingang tegen de aanslag.

Artikel I, onderdeel Z en AA (artikelen 30 en 31 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijzigingen in artikel 30 en artikel 31 van de Successiewet 1956 vloeien voort uit de wijziging van successie- en schenkingsrecht in schenk- en erfbelasting en zijn uitsluitend van redactionele aard.

Artikel I, onderdeel AB (artikel 31a van de Successiewet 1956)

Het vervallen van artikel 31a van de Successiewet 1956 is een gevolg van de nieuwe opzet van de bedrijfsopvolgingsregeling. De bepalingen die zien op de faciliteiten van de bedrijfsopvolging zijn geclusterd in het voorgestelde hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956, waarin de artikelen 35a tot en met 35f worden opgenomen. Artikel 31a kan daarom vervallen.

Artikel I, onderdeel AC (artikel 32 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijzigingen van het eerste lid van artikel 32 van de Successiewet 1956 behelzen onder meer een vereenvoudiging in het systeem van vrijstellingen voor partners, kinderen en ouders. Met name het feit dat de vrijstelling voor kinderen niet meer leeftijdsafhankelijk is, geen drempelvrijstelling meer is en niet meer is onderworpen aan de imputatieregeling van het huidige tweede lid in genoemd artikel, levert een aanzienlijke bijdrage aan het overzichtelijker maken van het systeem. De vrijstellingen zijn voorts allemaal een voetvrijstelling geworden en uitgedrukt in ronde bedragen, althans in het jaar van invoering van de nieuwe bepalingen.

Met de invoering van het voorgestelde onderdeel 8° op de plaats van een al eerder vervallen bepaling van artikel 32, eerste lid, van de Successiewet 1956 wordt uitvoering gegeven aan de motie van de leden Omtzigt en Cramer¹ waarin de regering onder andere verzocht wordt voor Specifiek Nut Beogende Instellingen een vrijstelling op te nemen in de schenk- en erfbelasting.

Op grond van genoemd onderdeel 8° zijn de verkrijgingen door instellingen die een sociaal belang behartigen in beginsel vrijgesteld van de heffing van erfbelasting. De vrijstelling geldt uitsluitend indien de instelling voldoet aan de gestelde voorwaarden en aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang.

Volgens de gestelde voorwaarden dient het sociaal belang dat de instelling behartigt te blijken uit de regelgeving van de instelling. Ook uit de

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 31 704, nr. 57.

feitelijke werkzaamheden dient uiteraard te blijken dat de instelling een sociaal belang behartigt. Instellingen waarvan de feitelijke werkzaamheid niet in overeenstemming is met de doelstelling, kunnen geen aanspraak maken op de vrijstelling.

Wat onder het behartigen van een sociaal belang wordt verstaan, is uitgebreid toegelicht in hoofdstuk 6 van het algemeen deel van deze toelichting. Voorbeelden van instellingen die een sociaal belang behartigen zijn amateursportinstellingen, niet-commerciële dorpshuizen en buurtverenigingen. Ook muziekverenigingen en andere instellingen die, omdat zij ook in grote mate het particulier belang behartigen, voor minder dan 90% een algemeen belang dienen en daarom niet langer onder de aangepaste ANBI-faciliteit kunnen vallen, kunnen nog wel een SBBI zijn. Inzet van vrijwilligers zonder vergoeding dan wel tegen een lage vergoeding kan een aanwijzing zijn voor het sociale karakter van de instelling.

De voorwaarde dat de instelling niet aan winstbelasting onderworpen mag zijn dan wel daarvan is vrijgesteld, heeft tot doel te bewerkstelligen dat alleen niet-commerciële instellingen in aanmerking komen voor de vrijstelling. De instelling mag dus in beginsel geen onderneming drijven. Een uitzondering geldt bijvoorbeeld voor instellingen die wel een onderneming drijven, maar waarbij het streven naar winst hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is en bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang of van een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, wordt verricht (zie artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

In het verlengde daarvan wordt er ook een voorwaarde gesteld die betrekking heeft op de bezoldiging van de leden van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt. Onder orgaan dat het beleid bepaalt, wordt verstaan een zelfstandige groep personen, een college, een onderdeel of orgaan van de instelling die of dat als eindverantwoordelijke kan worden aangewezen voor het beleid van de instelling, zonder feitelijk ondergeschikt te zijn aan een ander(e) persoon of zelfstandige groep personen. Leden van het beleidsbepalende orgaan mogen slechts een vergoeding van gemaakte onkosten en een niet bovenmatig vacatiegeld ontvangen. De beperking geldt overigens slechts voor bezoldiging voor de door die leden als zodanig verrichte werkzaamheden. Voor werkzaamheden van uitvoerende aard geldt de beperking niet. In dit verband wordt nog opgemerkt dat ander personeel dat in dienst is bij de instelling het loon mag genieten dat in het economische verkeer gebruikelijk is.

Sociaal belang behartigende instellingen die gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen en Aruba komen in aanmerking voor de vrijstelling. Sociaal belang behartigende instellingen gevestigd in andere landen komen alleen in aanmerking voor de vrijstelling als het land van vestiging aangewezen is bij een ministeriële regeling. Voor aanwijzing komen in aanmerking mogendheden waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van gegevens, inlichtingen of gegevensdragers. Feitelijk betreft het dezelfde mogendheden die aangewezen worden in het kader van de ANBI-regeling. De vrijstelling is ten slotte slechts van toepassing, als aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang. Verkrijgingen met een ander karakter worden van de vrijstelling uitgesloten.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat in verband met de invoering van een algemene vrijstelling voor instellingen die een sociaal belang behartigen de bestaande vrijstellingen voor aangewezen landelijke sportorganisaties, amateursportverenigingen of -stichtingen, niet-commerciële dorpshuizen en bij ministeriële regeling aan te wijzen instellingen kunnen

vervallen. De hiervoor genoemde instellingen kunnen immers worden aangemerkt als instellingen die een sociaal belang behartigen. Als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan, vallen deze instellingen rechtstreeks onder de reikwijdte van de vrijstelling voor sociaal belang behartigende instellingen.

Het tweede lid van artikel 32 van de Successiewet 1956 voorzagt in de imputatie van een vrijgestelde pensioenregeling of lijfrente op de vrijstelling van ouders en kinderen, waarbij altijd een minimale vrijstelling overbleef. Door de vereenvoudiging van het aantal vrijstellingen en de vermindering van de vrijstelling voor minderjarige kinderen kan deze imputatie vervallen.

Artikel I, onderdeel AD (artikel 32a van de Successiewet 1956)

Het huidige artikel 32a van de Successiewet 1956 voorzagt in een vrijstelling voor het recht van overgang en kan, nu wordt voorgesteld dit recht af te schaffen, vervallen.

Artikel I, onderdeel AE (artikel 33 van de Successiewet 1956)

In het eerste lid van artikel 33, onder 5o en 7o, van de Successiewet 1956, zijn de nieuwe vrijstellingsbedragen opgenomen voor schenkingen aan kinderen en voor schenkingen in overige gevallen.

In onderdeel 13° van het eerste lid van artikel 33 van de Successiewet 1956 wordt naar aanleiding van de motie van de leden Omtzigt en Cramers¹ een vrijstelling van schenkbelasting opgenomen voor verkrijgingen door instellingen die een sociaal belang behartigen. De vrijstelling betreft instellingen die aan de voorwaarden voldoen die genoemd worden in artikel 32, eerste lid, onder 8o, van de Successiewet 1956 (zie ook de toelichting op dat onderdeel). In lijn met de met betrekking tot de erfbelasting opgenomen voorwaarde, wordt ook voor de schenkbelasting de voorwaarde opgenomen dat de vrijstelling voor verkrijgingen door een sociaal belang behartigende instelling slechts van toepassing is voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden, welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang. Verrijgingen met een ander karakter vallen derhalve niet onder de vrijstelling.

In verband met de invoering van een algemene vrijstelling voor instellingen die een sociaal belang behartigen, kunnen de bestaande afzonderlijke vrijstellingen in de Successiewet 1956 voor verkrijgingen krachtens schenking voor aangewezen landelijke sportorganisaties, amateursportverenigingen of -stichtingen, en de vrijstelling voor niet commerciële dorpshuizen vervallen. De hiervoor genoemde organisaties kunnen immers worden aangemerkt als instellingen die een sociaal belang behartigen en als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan, vallen deze organisaties onder de reikwijdte van de vrijstelling die geldt voor de verkrijgingen door een sociaal belang beogende instellingen.

Het tweede lid van artikel 33 van de Successiewet 1956 vervalt omdat op grond van dit wetsvoorstel bij samenloop van overdrachtsbelasting en schenkbelasting voortaan de methodiek van verrekening van de betaalde overdrachtsbelasting zal worden gehanteerd; zie artikel 24, derde lid (nieuw) van de Successiewet 1956.

Artikel I, onderdeel AF (artikel 34 van de Successiewet 1956)

De voorgestelde wijziging in artikel 34 van de Successiewet 1956 hangt samen met de voorgestelde wijziging in artikel 33 van de Successiewet 1956.

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 31 704, nr. 57.

Artikel I, onderdeel AG (artikel 35 van de Successiewet 1956)

Artikel 35 van de Successiewet 1956 bevatte een regeling om de verschuldigde belasting te maximeren bij overschrijding van een drempelvrijstelling. Nu de drempelvrijstellingen zijn vervangen door voetvrijstellingen, kan dit artikel vervallen.

Artikel I, onderdeel AH (hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956)

Artikel 35b van de Successiewet 1956

In het voorgestelde artikel 35b wordt aangegeven dat op verzoek aan de verkrijger van ondernemingsvermogen faciliteiten worden gegeven indien sprake is van een bedrijfsopvolging. Er is sprake van een bedrijfsopvolging als ondernemingsvermogen wordt verkregen van een ondernemer en de verkrijger de onderneming voortzet. Wanneer sprake is van een bedrijfsopvolging is nader uitgewerkt in de artikelen 35c tot en met 35e. De faciliteit omvat een voorwaardelijke vrijstelling, die na vijf jaar voortzetten definitief wordt, en het verlenen van uitstel van betaling over de wel verschuldigde schenk- of erfbelasting over het verkregen ondernemingsvermogen.

De verkrijging van het ondernemingsvermogen wordt in aanmerking genomen naar de waarde in het economische verkeer. Dit is voor ondernemingen, al dan niet in de vorm van een rechtspersoon gedreven, de waarde going concern tenzij de liquidatiewaarde hoger is. In dat geval moet van deze laatste waarde worden uitgegaan. Indien de liquidatiewaarde hoger is dan de waarde going concern, wordt het verschil tussen de hogere liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern voorwaardelijk vrijgesteld en 90% van de lagere waarde going concern voorwaardelijk vrijgesteld. Indien de liquidatiewaarde lager is dan de waarde going concern, wordt 90% van de waarde going concern voorwaardelijk vrijgesteld. Indien de verkrijger vijf jaar voortzet, wordt de vrijstelling definitief. Voor de schenk- of erfbelasting over het ondernemingsvermogen na toepassing van de voorwaardelijke vrijstelling, wordt op verzoek een conserverende aanslag opgelegd. Voor deze aanslag wordt uitstel van betaling verleend (artikel 25, twaalfde lid, van de Invorderingswet 1990). De mogelijkheid tot het opleggen van deze conserverende aanslag bestaat reeds onder de huidige regeling.

Nieuw is de voorwaardelijke vrijstelling in plaats van het opleggen van een conserverende aanslag over de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde. Deze conserverende aanslag moet onder het huidige systeem worden verminderd als de verkrijger de onderneming gedurende vijf jaar voortzet. Omdat in meer dan 90% van de gevallen de verkrijgers voldoen aan de voortzettingsvereisten, is het opleggen van deze conserverende aanslagen niet efficiënt en weinig zinvol. Het vervangen van de conserverende aanslag over de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde door een voorwaardelijke vrijstelling zal tot een verlichting in de uitvoeringssfeer leiden. 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 voorzettingsvereiste van artikel 35e en de toepassing van artikel 35b, zesde lid.

Voor de belasting die hoort bij 10% van de waarde van het ondernemingsvermogen legt de inspecteur op verzoek een conserverende aanslag op. Op grond van deze aanslag verleent de ontvanger voor maximaal tien jaar rentedragend uitstel van betaling. Het uitstel wordt onder andere ingetrokken indien de verkrijger in deze periode niet langer aan het voortzettingsvereiste voldoet. De inspecteur is degene die bepaalt of de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing is en voor welk bedrag. Daarom is hier gekozen voor het laten voortbestaan van de conserverende aanslag. Zou geen gebruik worden gemaakt van de conserverende aanslag, dan zou de verkrijger zich voor de uitstelfaciliteit apart moeten melden bij de ontvanger, die zich op zijn beurt ter berekening van het uitstelbedrag weer tot de inspecteur moet richten. Een dergelijke omslachtige werkwijze is niet gewenst.

In het vierde lid wordt bepaald dat een eventueel opgelegde tegenprestatie voor de berekening van de faciliteiten buiten beschouwing blijft. Indien een verkrijger voor zijn verkrijging iets moet opofferen (bijvoorbeeld bij een legaat tegen inbreng van de waarde) wordt de fiscale verkrijging gevormd door het saldo. Voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling mag de verkrijger die opoffering echter buiten beschouwing laten. Met het volgende voorbeeld wordt toegelicht hoe deze bepaling in de praktijk uitwerkt.

Een kind verkrijgt krachtens legaat een onderneming met een waarde going concern van 150 gelegateerd tegen inbreng van de boekwaarde van 10. Zijn verkrijging bedraagt dan 140. De voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling ad 90% wordt berekend over het legaat zonder aftrek van de inbreng (150), zodat de verkrijging na toepassing van de voorwaardelijke vrijstelling nog 140 – 135, of 5 bedraagt.

Een dergelijke regeling is nu nog opgenomen in artikel 7c van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. De opname in de Successiewet 1956 maakt de werking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten meer inzichtelijk. De overeenkomstige bepaling in de Uitvoeringsregeling zal worden ingetrokken.

De faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling worden «aan de top» verleend. Dit geldt als vanzelfsprekend voor de voorwaardelijke vrijstelling van het voorgestelde artikel 35b, eerste lid, omdat iedere vrijstelling de belaste verkrijging verlaagt en haar effect heeft in de hoogste tariefschijf. Voor de belasting over de geconserveerde waarde als bedoeld in het voorgestelde artikel 35b, tweede lid, is dit niet het geval. Vandaar dat in het derde lid van artikel 35b uitdrukkelijk wordt bepaald dat ook de uitstelfaciliteit aan de top wordt verleend. Voorbeeld: indien een kind voor € 1 miljoen ondernemingsvermogen erft en voor € 150 000 overig vermogen, bedraagt de verkrijging na toepassing van de 90% voorwaardelijke vrijstelling € 250 000. Hiervan valt, volgens de nieuwe tarieven € 125 000 in de eerste tariefschijf. De erfbelasting over de verkrijging ad € 250 000 bedraagt, afgezien van de vrijstelling van artikel 32, in het voorgestelde tarief € 37 500 (gemiddeld tarief 15%). Evenredig is hiervan 100 000 / 250 000e deel toe te rekenen aan de geconserveerde waarde van € 100 000. Dit is € 15 000. Door de faciliteit aan de top te verlenen, kan evenwel voor 20% van € 100 000 oftewel voor € 20 000 het tienjarig uitstel van betaling gelden.

Artikel 35c van de Successiewet 1956

De voorgestelde omschrijving van het kwalificerende ondernemingsvermogen beoogt ten eerste meer rechtsvormneutraliteit te bereiken. De huidige wettelijke omschrijving haakt voor de verkrijging van een

persoonlijke onderneming aan bij het ondernemingsbegrip uit de Wet inkomstenbelasting 2001. Indien aanmerkelijkbelangaandelen worden verkregen, eist de huidige regeling dat de vennootschap een onderneming drijft in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Er bestaat geen volledige overeenstemming tussen deze twee ondernemingsbegrippen. Zo sluit de huidige verwijzing naar de vennootschapsbelasting aandelen in een BV waarvan de enige bezitting een commanditaire deelname is, uit van de bedrijfsopvolgingsregeling omdat de BV in dat geval geen onderneming drijft in de zin van genoemd artikel 2, eerste lid, onderdeel e. Het voorstel beoogt een uniforme toets aan te leggen, zodat de rechtsvorm tot zo min mogelijk verschil in fiscale behandeling leidt. Of sprake is van een materiële onderneming blijft overigens een feitelijke kwestie, zodat de vraag of daarvan sprake is steeds zal moeten beoordeeld aan de hand van de feiten van het onderhavige geval. Aansluiting bij het materiële ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting leidt ertoe dat meer duidelijkheid ontstaat over de vraag wanneer een vennootschap een onderneming drijft, omdat over de vraag of sprake is van een materiële onderneming van de inkomstenbelasting meer jurisprudentie voorhanden is dan in de vennootschapsbelasting. De eis dat een lichaam zich niet feitelijk mag bezighouden met beleggingsactiviteiten kan door de aansluiting bij het materiële ondernemingsbegrip van de inkomstenbelasting vervallen. Steeds zal moeten worden beoordeeld of de activiteiten een materiële onderneming zouden vormen voor de inkomstenbelasting. Bij de enkele verhuur van onroerende zaken zal dit overigens niet snel het geval zijn; ook niet als sprake is van een omvangrijke vastgoedportefeuille en het lichaam het onderhoud van de onroerende zaken in eigen beheer heeft. Indien sprake is van normaal onderhoud van de onroerende zaken, wordt het onderhoud gepleegd om de beleggingen in stand te houden. In dat geval zal veelal sprake zijn van normaal vermogensbeheer, hetgeen in de inkomstenbelastingsfeer belast zou zijn via box 3. Wanneer erflater of schenker via een lichaam gerechtigd is tot een dergelijke portefeuille past het niet om daarop de bedrijfsopvolgingsregeling toe te passen. Indien sprake is van projectontwikkeling kan dit anders liggen en kan sprake zijn van een materiële onderneming. Voor die gevallen zal steeds beoordeeld moeten worden of voor de inkomstenbelasting sprake zou zijn van resultaat uit overige werkzaamheden of van het drijven van een materiële onderneming. Hierbij kan bijvoorbeeld de duurzaamheid van de activiteiten een onderscheidend criterium zijn. Aansluiting bij het materiële ondernemingsbegrip van de inkomstenbelasting leidt er tevens toe dat de bestaande 15%-marge van artikel 7a Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 kan worden aangescherpt. Voorgesteld wordt om het beleggingsvermogen tot maximaal 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen van het lichaam aan te merken als ondernemingsvermogen. Met de term beleggingsvermogen wordt duidelijk gemaakt dat het hier gaat om het saldo van de beleggingen en de daarvoor aangegane schulden. De term beleggingsvermogen brengt verder tot uitdrukking dat het moet gaan om vermogen dat blijvend overtollig is.

In de tweede plaats strekt dit artikel ertoe dat uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd. Dit wordt om te beginnen gerealiseerd door bij de verkrijging van een medegerechtigdheid of van preferente aandelen te eisen dat deze moeten zijn ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging. De verkrijger van een medegerechtigdheid of van preferente aandelen kan niet zonder meer worden beschouwd als een bedrijfsopvolger, maar kan veel meer worden gezien als een kapitaalverstrekker. 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. In die

situaties fungeert een commanditaire vennootschap (in de winstsfeer) of de omvorming van gewone aandelen tot preferente aandelen onder gelijktijdige toekennen van gewone aandelen aan de beoogde bedrijfsopvolger (in de aanmerkelijkbelangsfeer) als tussenfase voor de uiteindelijke overdracht. De (beoogd) bedrijfsopvolger wordt in die gevallen behorend vennoot onderscheidenlijk houder van de gewone aandelen in de vennootschap. Het doel is dat de overdrager uiteindelijk helemaal zal uittreden en de opvolger alleen verder zal gaan. In dit kader wordt verwezen naar hetgeen is bepaald in artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 3 129, vierde lid, van die wet. In deze artikelen wordt de faciliteit ook uitsluitend verleend indien de medegerechtigdheid is ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. In het voorstel is overigens voorzien in de situatie waarin na het inzetten van de gefaseerde bedrijfsopvolging tijdens leven wijziging komt in de persoon van de beoogde bedrijfsopvolger. De nieuwe regeling maakt verder zo min mogelijk onderscheid tussen de verkrijging van aandelen in een werkmaatschappij en de verkrijging van aandelen in een holding die op haar beurt de aandelen in de werkmaatschappij houdt. Daarom zal ook de verkrijger van een indirect preferent aandelenbelang alleen gebruik kunnen maken van de faciliteit indien zij zijn gecreëerd in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. De bestaande toerekeningsregel van artikel 7a Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal in die zin ook worden aangepast.

De eis dat de aandelen bij de schenker of erflater tot een aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3, met uitzondering van de artikelen 4.10 en 4.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 hebben behoord, is de volgende maatregel die ertoe strekt dat alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd. De faciliteit is alleen van toepassing als van een ondernemer wordt verkregen. Dat is bij aanmerkelijkbelangaandelen alleen aan de orde als de schenker of erflater een «echt» aanmerkelijk belang had in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. Onder de huidige regeling is het voldoende dat de aandelen bij de aanmerkelijkbelanghouder tot een aanmerkelijk belang behoorden in de zin van afdeling 4.3 van de Wet de inkomstenbelasting 2001. Dit betekent dat de verkrijging van aandelen van een aanmerkelijkbelanghouder die op grond van artikel 4.11 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 een zogenoemde fictief aanmerkelijkbelanghouder is, bijvoorbeeld ook kan kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Een fictief aanmerkelijkbelanghouder is echter geen «ondernemer» in de zin van de voorgestelde bedrijfsopvolgingsregeling.

Het voorgestelde onderdeel d van het eerste lid van artikel 35c van de Wet inkomstenbelasting 2001 beoogt verder de verkrijging van een onroerende zaak van de erflater of schenker tot de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling toe te laten, indien deze onroerende zaak ter beschikking werd gesteld in de zin van artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 door de erflater of de schenker en dienstbaar is aan de onderneming in het lichaam. Voorwaarde is dat de verkrijger de onroerende zaak tegelijkertijd met vermogensbestanddelen in het lichaam waaraan de zaak ter beschikking is gesteld, verkrijgt. Niet het gehele aanmerkelijk belang van de erflater of schenker in het lichaam waaraan ter beschikking wordt gesteld hoeft te worden verkregen. Hierdoor kunnen bijvoorbeeld de aandelen van een erflater gelijkelijk vererven naar zijn kinderen en kan het ter beschikking gestelde pand worden gelegateerd aan één van hen. Deze legataris kan dan voor het pand (en de aandelen) een verzoek om toepassing van de faciliteiten doen, terwijl de mede-erfgenamen dat kunnen doen voor de door hen verkregen aandelen. Om de faciliteiten te behouden, moet de verkrijger de onroerende zaak aan de BV ter beschikking blijven stellen en moet de onroerende zaak dienstbaar blijven aan de onderneming van de vennootschap. Er is bewust gekozen de faciliteit te beperken tot ter beschikking gestelde onroerende zaken. Voor andere ter

beschikking gestelde vermogensbestanddelen is de reden om het vermogen in privé te houden minder aanwezig. Onroerende zaken vertegenwoordigen een grote waarde en de beëindiging van de terbeschikkingstelling kan leiden tot afrekening in de inkomstenbelasting over de meerwaarde van de onroerende zaak. Die redenen gelden minder bij andere vermogensbestanddelen. Daarbij komt dat de regeling zowel wettelijk als in de uitvoering te ingewikkeld zou worden indien uitbreiding met andere vermogensbestanddelen zou plaatsvinden. Uitsluitend de verkrijging van ter beschikking gestelde onroerende zaken van de erflater of schenker zelf wordt gefaciliteerd en alleen als de verkrijger tevens aandelen verkrijgt in het kader van een bedrijfsopvolging. Alleen dan is sprake van dezelfde situatie als wanneer het pand had behoord tot het ondernemingsvermogen van het lichaam waarin aandelen waren verkregen die bij erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden. Degene die bijvoorbeeld alleen een pand ter beschikking stelt aan een onderneming of een besloten vennootschap van een verbonden persoon is geen ondernemer en de overdracht van deze onroerende zaak is geen bedrijfsoverdracht als bedoeld in deze regeling.

Een van de doelstellingen van dit wetsvoorstel is de verkrijging van een zogenoemd indirect aanmerkelijk belang in een lichaam dat een onderneming drijft zoveel mogelijk gelijk te behandelen als de verkrijging van een direct aanmerkelijk belang in een actief lichaam. Het komt regelmatig voor dat het lichaam waarin de erflater of schenker een aanmerkelijk belang houdt, zelf geen onderneming drijft maar wel gerechtigd is tot een dochtervennootschap waarin een onderneming wordt gedreven. Voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt daarom voorgesteld, dat als de verkrijger een indirect aanmerkelijk belang verkrijgt in een lichaam dat een onderneming drijft, de bezittingen en schulden van dat lichaam worden toegerekend aan de houdstermaatschappij. Daarmee worden de ondernemingsactiviteiten naar het niveau van de houdster getrokken. De toets van artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, vindt vervolgens met inachtneming van deze consolidatie plaats. Een en ander vindt thans plaats op grond van artikel 7a van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956, waarin is aangegeven dat de bezittingen en de schulden van de werkmaatschappij mogen worden toegerekend aan het lichaam waarin de aandelen worden verkregen indien dat lichaam het beleid uitoefent in de werkmaatschappij. Deze zogenoemde beleidseis is verduidelijkt bij beleidsbesluit¹. Met dit voorstel komt die beleidseis te vervallen en zal alleen worden aangesloten bij de eis van het verkrijgen van een indirect aanmerkelijk belang. Dit leidt niet alleen tot meer gelijkheid met de verkrijging van een direct aanmerkelijk belang in een actief lichaam, maar ook tot meer duidelijkheid omtrent het antwoord op de vraag wanneer toerekening mag plaatsvinden. Krachtens het zevende lid zullen de bepalingen omtrent de toerekening zoveel mogelijk in een ministeriële regeling worden ondergebracht.

Artikel 35d van de Successiewet 1956

Dit artikel regelt de eisen die gelden voor de schenker of erflater van wie het ondernemingsvermogen wordt verkregen. Voor gevallen waarin de faciliteit toepassing vindt bij schenking geldt thans de eis dat, kort gezegd, het ondernemingsvermogen gedurende een periode van vijf jaren in bezit moet zijn geweest van de schenker. In lijn hiermee wordt bij schenking van een ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel geëist dat dit vermogensbestanddeel gedurende een periode van vijf jaren vóór de schenking tot een werkzaamheid van de schenker moet hebben behoord en gedurende die periode dienstbaar moet zijn geweest aan de onderneming van het lichaam. Met betrekking tot het in aanmerking te nemen beleggingsvermogen wordt geëist dat dit beleggingsvermogen niet in de afgelopen vijf jaren via een storting in het lichaam is ingebracht. Hierdoor

¹ Beleidsbesluit van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M (Stcrt. 202).

wordt voorkomen dat indien in het beleggingsvermogen gebruikelijke mutaties plaatsvinden, de bezitstermijn een probleem zou zijn. Wel wordt voorkomen dat voor de schenking het beleggingsvermogen in het lichaam via een kapitaalinjectie wordt «opgepompt». De bezitstermijn beoogt misbruik van de regeling te voorkomen. Bij invoering van de huidige regeling werd verondersteld dat in geval van overlijden geen sprake zou zijn van misbruik omdat overlijden, anders dan schenking, veelal niet voorzienbaar is. In de praktijk is echter gebleken dat in gevallen waarin het overlijden wel voorzienbaar was, het belaste vermogen van de toekomstige erflater werd omgezet in (deels) onbelast ondernemingsvermogen. Dit zijn niet de bedrijfsoverdrachten waarvoor de regeling is bedoeld. Vandaar dat in geval van overlijden ook een bezitstermijn wordt voorgesteld. Anders dan bij schenking wordt een termijn van één jaar voldoende geacht.

In de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zullen krachtens de delegatiebepaling van het tweede lid, regelingen worden getroffen voor de bepaling of is voldaan aan de bezitstermijn. Daarin wordt bijvoorbeeld geregeld dat als de schenker of erflater eerst IB-ondernemer is geweest en vervolgens aanmerkelijkbelanghouder in een actief lichaam, voor de berekening van de bezitsperiode beide periodes meetellen.

Artikel 35e van de Successiewet 1956

Kern van de bedrijfsopvolgingsregeling is dat de verkrijger het verkregen ondernemingsvermogen voortzet. Daarom is bepaald dat de verkrijger in de inkomstenbelastingssfeer niet mag ophouden winst te genieten uit de onderneming. Indien vermogensbestanddelen uit een aanmerkelijk belang zijn verkregen, mogen deze gedurende vijf jaar niet worden vervreemd en mag het lichaam niet ophouden winst te genieten. Dit laatste is ook aan de orde als de toerekeningsregel van artikel 35c, vijfde lid, niet langer van toepassing is, bijvoorbeeld omdat de aandelen in het lichaam waarin de onderneming van het concern wordt gedreven, wordt verkocht, of omdat dat lichaam haar onderneming staakt. Hiermee wordt ook gelijkstelling bereikt met de verkrijging van een direct gehouden aanmerkelijk belang in een actief lichaam.

In beginsel volgt de bedrijfsopvolgingsregeling voor de zogenoemde voortzettingseis het stakings- en vervreemdingsbegrip uit de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit kan anders zijn wanneer de specifieke aard van de bedrijfsopvolgingsregeling daarom vraagt. Indien bijvoorbeeld bij de overdracht van een onderneming gebruik wordt gemaakt van artikel 3.63 Wet IB 2001, wordt de onderneming voor de inkomstenbelasting geacht niet te zijn gestaakt. Deze niet-stakingsfictie werkt niet door naar de bedrijfsopvolgingsregeling. In zoverre bestaat er overigens geen wijziging ten opzichte van de huidige regeling.

Het tweede lid regelt dat indien een vennoot in een IB-onderneming een aandeel in die vennootschap verkrijgt met toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling, de voortzettingseis alleen geldt voor de omvang van het aandeel waarop de bedrijfsopvolgingsregeling is toegepast. De omvang van dit aandeel wordt bepaald aan de hand van de winstgerechtigdheid van de vennoot. Indien bijvoorbeeld een zoon reeds zes jaar een winstgerechtigdheid heeft van 60% en zijn vader een winstgerechtigdheid heeft van 40% en vader deze 40% schenkt aan zijn zoon, geldt de voortzettingseis alleen voor dit aandeel van 40%.

Met betrekking tot de voortzettingseis voor verkrijgingen van aanmerkelijkbelangaandelen is nieuw dat de gerechtigdheid van de verkrijger tot de vermogensbestanddelen op peil moet blijven. Zo mogen gewone aandelen gedurende de voortzettingperiode niet worden omgevormd tot bijvoorbeeld aandelen die alleen dividend over een vast kapitaal verstrekken. De verkrijger zet de positie van erflater of schenker in dat geval niet daadwerkelijk voort. De verkrijger kan dan niet (langer) worden

beschouwd als een bedrijfsopvolger. De wetswijziging sluit hierbij aan. Verwacht mag worden dat verkrijgers hun afwegingen maken in het licht van deze wijziging van de voortzettingseis. Ook deze intrekingsgrond maakt geen onderscheid tussen de verkrijging van direct en indirect gehouden aandelen in een actief lichaam en tussen de verkrijging van een IB-onderneming of van een aanmerkelijkbelangaandelen. In het vijfde lid is een delegatiebepaling opgenomen. In de daarop gegronde Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 is thans (en zullen ook onder de nieuwe regeling) een aantal situaties (worden) beschreven waarin formeel niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste van artikel 35e Successiewet 1956, maar in economische zin de verkrijger nog steeds de onderneming voortzet. Een voorbeeld is de geruisloze inbreng in de voortzettingsperiode van een IB-onderneming in een BV. In dergelijke gevallen worden de faciliteiten onder voorwaarden niet teruggenomen. Ook is er een voorziening getroffen voor het geval dat de verkrijger overlijdt tijdens de voortzettingsperiode en zijn erfgenamen de onderneming voortzetten. De genoemde voorbeelden van uitzonderingen zullen blijven bestaan. Aan de bestaande regeling zullen nieuwe uitzonderingen worden toegevoegd zodat meer recht wordt gedaan aan de economische werkelijkheid.

Artikel 35f van de Successiewet 1956

De bedrijfsopvolgingsregeling houdt rekening met de verdeling van de nalatenschap en met de eventueel daaraan voorafgaande verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap. Deze uitzondering op wat normaliter voor de erfbelasting geldt, wordt gerechtvaardigd door het bijzondere karakter van de bedrijfsopvolgingsregeling. Indien het ondernemingsvermogen vanuit de huwelijksgoederengemeenschap wordt toegedeeld aan de nalatenschap, kan het vanuit de nalatenschap ook geheel aan de langstlevende echtgenoot worden toegedeeld. Deze verkrijgt dan via de nalatenschap feitelijk het eigen huwelijkse aandeel in het ondernemingsvermogen weer terug. Hierdoor zou de langstlevende echtgenoot mogelijk ook voor dat deel een beroep kunnen doen op de faciliteiten. In dat geval schiet de tegemoetkoming van artikel 35f, tweede lid, over haar doel heen. Daarom is in het tweede lid in een beperking voorzien. Indien tot een huwelijksgoederengemeenschap ondernemingsvermogen behoort dat geheel aan de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot wordt toegedeeld, en vervolgens geheel wordt toegedeeld aan de langstlevende echtgenoot, verkrijgt hij slechts voor de helft van het verkregen ondernemingsvermogen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Tot de andere helft van het ondernemingsvermogen was hij immers al gerechtigd op grond van het huwelijksvermogensrecht. Indien gebruik wordt gemaakt van een zogenoemde turboverdeling en de kinderen de blote eigendom van het ondernemingsvermogen verkrijgen en de langstlevende het recht van vruchtgebruik, kan de echtgenoot voor de helft van het recht van vruchtgebruik een beroep op de faciliteiten doen. De kinderen kunnen met toepassing van het eerste lid en tweede lid voor de gehele blote eigendom de faciliteiten verkrijgen.

Voor de voortzettingsperiode geldt onder de huidige regeling dat deze voor het «extra» bij de verdeling toebedeelde deel, aanvangt bij de verdeling. Dit betekent dat de bedrijfsopvolger met twee voortzettingstermijnen te maken krijgt. Voor het deel waartoe hij direct krachtens erfrecht gerechtigd was, gaat de termijn lopen op het moment van het overlijden van de erflater. Voor het deel dat hij als gevolg van de verdeling verkrijgt, gaat de termijn pas lopen op het moment van de verdeling. Het komt vreemd over dat een voorziening in de wet met betrekking tot de verdeling van een nalatenschap of een huwelijksgoederengemeenschap, tot gevolg heeft dat de voortzetter te maken krijgt met twee verschillende voortzettingsperiodes ten aanzien van één en dezelfde verkregen onderneming. Hiermee

wordt impliciet ontkend dat de onderneming tussen het moment van overlijden van de erflater en dat van de verdeling materieel wel is voortgezet. Daarom wordt voorgesteld de voortzettingsperiode ook voor het bij de verdeling toegedeelde deel in te laten gaan bij het overlijden. Dit wordt bewerkstelligd door in artikel 35e voor het bij verdeling toegedeelde ondernemingsvermogen geen uitzondering op te nemen voor het in artikel 35b, zesde lid, opgenomen ingangstijdstip van de voortzettingsperiode.

Artikel I, onderdeel AI (artikel 37, tweede lid, van de Successiewet 1956)

In geval van een bedrijfsopvolging wordt op verzoek alleen nog een conserverende aanslag opgelegd over 10% van de waarde going concern van het ondernemingsvermogen. Voor deze aanslag blijft artikel 37, tweede lid, van de Successiewet 1956 nodig. De verwijzing naar het artikel waarin de conserverende aanslag is geregeld, is aangepast.

Aan artikel 37 wordt een derde en vierde lid toegevoegd. Indien niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan, vervalt de voorwaardelijk verleende faciliteit van de bedrijfsopvolgingsregeling; zie artikel 35b, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De waarde van het ondernemingsvermogen dat voorwaardelijk is vrijgesteld, wordt dan alsnog in de heffing betrokken. Dit wordt geformaliseerd door het opleggen van een (nadere) aanslag. Op de verkrijger rust overigens de plicht aangifte te doen van het niet-voortzetten.

In het voorgestelde artikel 37, vierde lid, wordt geregeld dat tegen een nadere aanslag geen rechtsmiddelen openstaan tegen die elementen waarvan de omvang relevant is geweest voor de vaststelling van de eerdere aanslag.

Artikel I, onderdeel AJ (artikel 38 van de Successiewet 1956).

De voorgestelde wijziging in artikel 38 van de Successiewet 1956 is van louter redactionele aard en heeft geen inhoudelijke betekenis.

Artikel I, onderdeel AK (artikel 43 van de Successiewet 1956).

De voorgestelde wijzigingen in artikel 43 van de Successiewet 1956 zijn van louter redactionele aard en hebben geen inhoudelijke betekenis.

Artikel I, onderdeel AL (artikel 45, eerste lid, van de Successiewet)

De voorgestelde wijziging in het eerste lid van artikel 45 van de Successiewet 1956 hangt samen met de voorgestelde afschaffing van het recht van overgang.

Artikel I, onderdeel AM (artikel 46 van de Successiewet 1956).

De voorgestelde wijzigingen in artikel 46 van de Successiewet 1956 zijn van louter redactionele aard.

Artikel I, onderdeel AN (artikel 53 van de Successiewet 1956)

Artikel 53 van de Successiewet 1956 ziet op situaties waarin iemand iets krachtens erfrecht of schenking heeft verkregen, maar deze verkrijging, bijvoorbeeld door vervulling van een voorwaarde of de uitoefening van een wilsrecht later alsnog naar iemand anders gaat, of door de schenker, in geval van een herroepelijke schenking, weer wordt teruggenomen. Het huidige artikel 53 voorziet in die gevallen in een teruggave van de gegeven schenk- of erfbelasting. Tijdens de bezitsperiode heeft de betrokkene echter wel het genot van de goederen gehad. Te denken valt bijvoor-

beeld aan de situatie dat een ouder via een herroepelijke schenking een pakket aandelen schenkt aan een kind. Op de aandelen wordt vervolgens een groot bedrag aan dividend uitgekeerd, waarna de schenking wordt herroepen en de geheven schenkbelasting wordt teruggevraagd. De voorgestelde wijziging strekt er toe bij de teruggaaf van belasting rekening te houden met de voordelen die tijdens de bezitsperiode zijn genoten. Daarbij is de gedachte dat er fiscaal zo min mogelijk verschil moet zitten tussen een situatie waarin iemand voordelen geniet via bijvoorbeeld een herroepelijke schenking en een situatie waarin deze voordelen direct worden geschonken. Dit wordt bereikt door bij het bedrag aan belasting dat op grond van artikel 53 wordt teruggegeven rekening te houden met in de tussentijd genoten voordelen. Hierbij wordt uitgegaan van de werkelijk genoten voordelen. Deze worden in het voorgestelde derde lid minimaal gesteld op de waarde van een vruchtgebruik gedurende de bezitsperiode. Over het resterende bedrag aan belastingvermindering wordt, op grond van het voorgestelde vierde lid, een enkelvoudige rente vergoed gelijk aan het in artikel 21, elfde lid, van de Successiewet 1956 bedoelde percentage.

Het voorgestelde vijfde lid strekt er toe een verzachting te bieden in gevallen waarin kort na elkaar twee overlijdens plaatsvinden. In dergelijke gevallen wordt het vaak als onrechtvaardig ervaren dat over dezelfde vermogensbestanddelen tweemaal erfbelasting wordt geheven. Het hiervoor genoemde vijfde lid van artikel 53 van de Successiewet 1956 komt hieraan tegemoet door de erfbelasting die iemand verschuldigd is geworden tot nihil te verminderen indien de betrokkene zelf binnen 30 dagen na de verkrijging komt te overlijden.

Artikel I, onderdeel AO (artikelen 53a, 53b, 53c van de Successiewet 1956)

De bepalingen van de bedrijfsopvolgingsregeling zijn op dit moment verspreid in de Successiewet 1956 opgenomen. Om de toegankelijkheid van de regeling te verbeteren, is voorgesteld de bepalingen zoveel mogelijk bij elkaar te zetten en is de redactie aangepast. De bepalingen die thans in de artikelen 31a, 53a, en 53b van de Successiewet 1956 zijn opgenomen, hebben een plaats gekregen in het voorgestelde hoofdstuk IIIA in de Successiewet 1956 over de bedrijfsopvolging zelf. Artikel 53c van die wet is door de introductie van de voorwaardelijke vrijstelling overbodig geworden.

Artikel I, onderdeel AP (artikel 66 van de Successiewet 1956)

De eerste wijziging van artikel 66 strekt er toe de toepassing van de lange verjaringstermijnen voor de schenkbelasting te beperken tot die gevallen waarin dat gerechtvaardigd is. Bij een zuiver grammaticale lezing van artikel 66, eerste lid, onder 2°, lijkt voor de schenkbelasting de verjaringstermijn, ook wanneer er een aangifte is ingediend, pas in te gaan na overlijden van schenker of begiftigde. Voor een dergelijke lange verjaringstermijn is indien er een aangifte is ingediend, weinig rechtvaardiging. De Belastingdienst legt in die gevallen dan ook geen aanslagen op buiten de reguliere verjaringstermijnen van de AWR. Deze praktijk is overigens in overeenstemming met de tekst van de Successiewet zoals die voor 1985 luidde. In aansluiting op de bestaande praktijk is daarom aan de wettekst toegevoegd dat de verjaringstermijn alleen op dat latere tijdstip ingaat indien er van de schenking geen aangifte is gedaan.

De tweede wijziging regelt de aanvang van de verjaringstermijn in gevallen dat niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste in de bedrijfsopvolgingsregeling. Indien binnen een termijn van vijf jaar na de verkrijging niet langer aan de voortzettingsvoorwaarden van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wordt voldaan, zal over het eerder voorwaardelijk vrijgestelde ondernemingsvermogen alsnog een aanslag worden opge-

legd. De verjaringstermijn hiervan vangt aan op het moment dat niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan, zo blijkt uitdrukkelijk uit het voorgestelde derde lid.

Artikel I, onderdelen, AQ, AR, AS, AT en AU (artikelen 67, 72, 73, 75 en 78 van de Successiewet 1956)

De wijzigingen in artikel 67, 72, 73, 75 en 78 van de Successiewet 1956 zijn van louter redactionele aard.

Artikel I, onderdeel AV (artikelen 81 en 82 van de Successiewet 1956)

De artikelen 81 en 82 van de Successiewet 1956 zijn uitgewerkt en hebben daarmee hun belang verloren, zodat zij geschrapt kunnen worden.

Artikel II, onderdeel A (artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001)

In dit onderdeel wordt in de Wet inkomstenbelasting 2001 een wettelijke regeling over de toerekening van afgezonderd particulier vermogen voorgesteld. Er is voor gekozen de regeling na artikel 2.14 Wet inkomstenbelasting 2001 in die wet op te nemen om aan te geven dat sprake is van een toerekeningsbepaling. Het moet voor degene die een (gedeelte van) zijn vermogen afzondert in een aparte entiteit (hierna: inbrenger) en diens erfgenamen duidelijk zijn dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen al naar gelang de aard ervan in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden behandeld als inkomen uit werk en woning, inkomen uit aanmerkelijk belang, onderscheidenlijk inkomen uit sparen en beleggen. Als een minderjarige inbrenger of erfgenaam is, gelden de toerekeningsregels van artikel 2.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de aan hem toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen. De belastingplichtige die kwalificeert als inbrenger of erfgenaam in het voorgestelde artikel, kan ingevolge de toerekeningsregels van artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 «zijn» bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen (deels) toerekenen aan zijn fiscale partner. De toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen behoren ingevolge artikel 2.18 Wet inkomstenbelasting 2001 tot het verzamelinkomen.

In het voorgestelde artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt onder een inbrenger verstaan de persoon die door schenking of andersoortige vervreemding vermogensbestanddelen afzondert in een afgezonderd particulier vermogen. In de praktijk is de inbrenger vaak de insteller van het afgezonderd particulier vermogen, maar hij kan ook gebruik maken van een reeds bestaand vehikel. Het kan ook voorkomen dat een afgezonderd vermogen via een eenzijdige verklaring ontstaat. Toerekening aan de inbrenger vindt plaats omdat hij de (mede)initiatiefnemer van de afzondering is: hij weet waaraan hij begint als hij inbrengt in een afgezonderd particulier vermogen. In de praktijk houdt de inbrenger op allerlei manieren zeggenschap in het afgezonderd particulier vermogen. Samen met de dagelijkse bestuurders (de trustee, het stichtingsbestuur of de directie) en eventueel met toekomstige erfgenamen en andere begunstigden bepaalt hij vaak – tot zijn dood – het beleid. Achter de schermen, zo blijkt uit praktijkvoorbeelden, heeft de inbrenger nog heel vaak de touwtjes stevig in handen. In aktes, reglementen en wensenbrieven geeft de inbrenger richting aan de te varen koers wat betreft beleggen, uitkeren, et cetera. De inbrenger en de begunstigden vormen een samenwerkende groep waarbij de inbrenger doorgaans de leidende rol heeft en zorgt voor de gewenste bundeling van

(familie)kapitaal en zeggenschap in de structuur. De inbrenger heeft het voorts in eigen hand om liquiditeiten beschikbaar te houden voor belastingbetaling. Na het overlijden treden de erfgenamen in de plaats van de erflater/inbrenger: de aanvankelijk aan de inbrenger toegerekende bezittingen en schulden worden aan de erfgenamen toegerekend. Toekomstige begunstigden worden niet in de belastingheffing betrokken, ondanks de omstandigheid dat het afgezonderd particulier vermogen wel ten behoeve van hen is ingesteld. Dit omdat de aanspraken van de begunstigden niet concreet (genoeg) zijn en nog op vele momenten kunnen wijzigen (bijvoorbeeld als gevolg van geboorte of overlijden) zonder dat zij daar enige invloed op hebben. Het negeren van het afgezonderd particulier vermogen – de transparantie – is rechtsvormneutraal. Trusts, stichtingen, Stiftungen, Anstalts, Treuhands en alle andere rechtsfiguren die voldoen aan de regels van een afgezonderd particulier vermogen worden op dezelfde wijze behandeld en worden geacht voor de belastingheffing niet te bestaan.

Het eerste lid bepaalt dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen geacht worden te behoren tot het bezit van respectievelijk te zijn genoten door degene aan wie de toerekening plaats vindt. Dit om onduidelijkheid over zowel het object als het subject van de fiscale toerekening te voorkomen. De bepaling strekt zich qua object uit over zowel de bezittingen en schulden als de opbrengsten en uitgaven. Bezittingen en schulden worden geduid in overeenstemming met de civielrechtelijke inhoud en daarbij is onder meer gedacht aan liquiditeiten, banktegoeden, effecten, aandelen in familievennootschappen, maar ook aan onroerende zaken, octrooien en licenties. Iedere bezitting van het afgezonderd particulier vermogen wordt zo belast. Ter zake van schulden geldt hetzelfde: iedere schuld wordt in aanmerking genomen bij de inbrenger en na diens overlijden bij zijn erfgenamen. Schulden zijn bijvoorbeeld causaal met de bezittingen verband houdende verplichtingen zoals hypothecaire leningen ter zake van onroerend goed of leningen voor de financiering van de aankoop van aanmerkelijkbelangaandelen. Schulden zijn ook in rechte vorderbare aanspraken op een afgezonderd particulier vermogen, bijvoorbeeld een aan iemand toegekend recht op uitkeringen tot aan zijn overlijden («life interest») ten laste van een afgezonderd particulier vermogen. Een toegekend recht kwalificeert, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, voor de gerechtigde als periodieke uitkering in de zin van artikel 3 101, eerste lid, onderdeel c of d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 of als een bezitting in de zin van artikel 5.3 van die wet. Het volgen van de civielrechtelijke status van de vermogensbestanddelen doet recht aan het onderscheid «discretionary» en «non-discretionary».

Het discretionaire deel wordt toegerekend aan de persoon die vermogen heeft afgezonderd of, na diens overlijden, aan zijn erfgenaam. Het niet-discretionaire deel, het «fixed» deel, wordt op grond van artikel 5.3, tweede lid, onderdeel f, van de Wet inkomstenbelasting 2001, rechtstreeks toegerekend aan de gerechtigde tot dit niet-discretionaire deel. Per saldo verantwoordt de inbrenger alle bezittingen en schulden, waaronder de verplichting tot het doen van uitkeringen, in de inkomstenbelasting. De gerechtigde tot de uitkeringen neemt zijn recht dan wel de periodieke uitkeringen op in zijn aangifte inkomstenbelasting. Zodoende is 100% van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven verantwoord.

Van de «trust», maar ook van andere rechtsfiguren, is bekend dat deze vele verschijningsvormen kent. Een onderscheid in naam als «irrevocable» of «revocable», «discretionary» of «fixed» of een ander onderscheid is voor de toepassing van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet van belang. Van belang zijn steeds de feiten en omstandigheden. Als het afgezonderd particulier vermogen discretionair

is, is de voorgestelde toerekening aan de orde. Als het afgezonderd particulier vermogen non-discretionair is, wordt toegerekend aan de gerechtigde in plaats van aan de inbrenger of diens erfgenamen. Is de rechtsfiguur deels discretionair en deels non-discretionair dan geldt artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 alleen voor het discretionaire deel. De toerekening vindt in eerste instantie plaats aan de persoon die vermogen heeft afgezonderd, in de voorgestelde wettekst: de inbrenger. Deze persoon kan de insteller van het afgezonderd particulier vermogen zijn maar dat is in de praktijk niet altijd het geval. De formele instelling of oprichting van het afgezonderde vermogen kan ook worden verricht door een financiële dienstverlener. Derhalve is de term insteller niet adequaat. Onder de inbrenger wordt mede verstaan de persoon die op enig later moment vermogen heeft ingebracht in een afgezonderd particulier vermogen. Ingeval twee personen tegelijkertijd bij de start vermogen afzonderen zijn er twee inbrengers. Naar rato van de waarde van ieders inbreng worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven aan hen toegerekend. Wanneer enige tijd later een van beide of een derde opnieuw vermogensbestanddelen afzondert in hetzelfde afgezonderde particuliere vermogen betekent dat een nieuw ijkpunt voor de toerekening. De toerekeningsverhouding wordt in dat geval opnieuw bepaald naar rato van de waarde van de reeds voorheen ingebrachte en de op dat moment ingebrachte vermogensbestanddelen. Wat onder afzonderen van vermogen moet worden verstaan, staat in het derde lid. In een ministeriële regeling wordt hier verder inhoud aan gegeven. Het eerste lid regelt verder dat bij overlijden van de persoon die vermogen heeft afgezonderd, de toerekening van het vermogen plaats heeft bij zijn erfgenaam, en bij diens overlijden bij de opvolgende erfgenamen. Het begrip erfgenaam wordt uitgelegd conform het wettelijke erfrecht of zoals bij testament is bepaald. Ieder volgend overlijden leidt ertoe dat de opvolgende erfgenaam (van generatie op generatie) het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen krijgt toegerekend. Dit staat opgenomen in de derde volzin van het eerste lid. Op deze wijze vallen bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven niet in een latere fase alsnog tussen wal en schip.

Voorbeeld

Een inwoner van Nederland (A) richt in 2010 een Antilliaanse stichting particulier fonds op en zondert daarin € 5 000 000 courante aandelen af door middel van schenking. Hij heeft een zogenoemde «letter of wishes» opgesteld en daarin bepaald dat, na zijn overlijden, zijn drie meerderjarige kinderen ieder een eenmalige uitkering ontvangen van € 1 000 000 en daarna een nog nader te bepalen periodieke uitkering. A overlijdt in 2012. De effecten zijn dan inmiddels € 6 000 000 waard. A heeft geen (fiscale) partner. A heeft geen testament.

De schenking van de effecten is onbelast voor de schenkbelasting omdat de Antilliaanse stichting particulier fonds een – transparant – afgezonderd particulier vermogen is en er geen heffingsmoment is. Gedurende het leven van A worden de courante aandelen op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 toegerekend aan A. In overeenstemming met artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 moet hij de courante aandelen jaarlijks naar de waarde in het economische verkeer rekenen tot zijn rendementsgrondslag van box 3. Na zijn overlijden in 2012 worden deze courante aandelen in gelijke delen aan de drie kinderen als wettelijke erfgenamen toegerekend. Ieder kind rekent € 2 000 000 tot zijn rendementsgrondslag van box 3, ongeacht het feit dat ieder «slechts» € 1 000 000 direct ontvangt en er in het afgezonderd particulier vermogen € 3 000 000 achter blijft.

Er is gekozen voor de term erfgenaam en niet voor de term «verkrijger krachtens erfrecht». Onder verkrijger krachtens erfrecht vallen naast de erfgenamen namelijk ook de legatarissen en de lastbevoordeelden. Toerekening aan een legataris of een lastbevoordeelde zou tot onredelijke gevolgen kunnen leiden.

Het is denkbaar dat een persoon bij de afzondering van vermogen in bijvoorbeeld een «irrevocable discretionary trust» heeft bepaald dat niet alle kinderen «beneficiary» zijn maar slechts zijn oudste en jongste kind. Om hem moverende redenen heeft hij het middelste kind uitgesloten als «beneficiary». Het lijkt dan op het eerste gezicht redelijk bij de wettelijke toerekening aan te sluiten bij het gegeven dat twee van de drie kinderen begunstigde zijn. Bij het overlijden van de persoon die vermogen heeft afgezonderd zou de toerekening plaats kunnen vinden aan het oudste en jongste kind, in plaats van aan alle drie kinderen. Bedacht moet worden dat de toerekening op basis van het al dan niet aangewezen zijn als «beneficiary» manipulaties en onduidelijkheden in de hand kan werken. Het uitsluiten van in Nederland woonachtige erfgenamen als «beneficiary» zou een door belanghebbenden fiscaal gewenste toerekening tot stand brengen aan alleen in het buitenland wonende personen. Dit soort constructies worden op voorhand uitgesloten. Daarom wordt in het eerste lid aangesloten bij de erfgenaam. Hier liggen minder mogelijkheden tot manipulatie: iemand is krachtens de wet of volgens een testament erfgenaam. Indien echter blijkt dat een erfgenaam rechtens dan wel in feite, direct of indirect, geen begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen en dit ook niet kán worden, kan in overeenstemming met het vijfde lid een andere toerekening tot stand komen.

Toerekening geschiedt niet op basis van de individuele vermogensbestanddelen die zijn ingebracht maar vanuit gemeenschappelijkheid. Indien het afgezonderd particulier vermogen bijvoorbeeld beschikt over twee onroerende zaken (één in de gemeente X en één in de gemeente Y) en er sprake is van drie erfgenamen, F, G en H, dan wordt aan ieder eenderde onverdeeld aandeel in die onroerende zaken toegerekend. De vermogensbestanddelen worden geacht met elkaar versmolten te zijn, ook als F de inbrenger van één van de onroerende zaken is geweest. Brengt iemand een aanmerkelijkbelangpakket in een afgezonderd vermogen in waarin een ander bijvoorbeeld liquiditeiten afzonderd, dan is eveneens sprake van «versmelten». De inbrenger van de desbetreffende aandelen vervreemdt op een dergelijk moment het deel van zijn aanmerkelijk belang dat aan de andere inbrenger wordt toegerekend.

Voorbeeld:

M brengt zijn aanmerkelijkbelangaandelen in BV M (verkrijgingsprijs € 100 000) ter waarde van € 2 500 000 en een vordering op BV M van € 500 000 in een Zwitserse Stiftung in. Broer N stort op hetzelfde moment € 1 miljoen aan contanten in dezelfde Stiftung.

De afzondering door M en N is onbelast voor de schenkbelasting. Voor de inkomstenbelasting is de toerekening tussen M en N in de verhouding driekwart tegen een vierde en vervreemdt M een kwart van zijn aanmerkelijk belang, terwijl N driekwart deel van zijn contanten overdraagt aan M. Voor M is sprake van een aanmerkelijkbelangwinst van € 600 000 (1/4 van € 2 500 000 minus een vierde van € 100 000). N wordt een 25%-aanmerkelijkbelanghouder en heeft een verkrijgingsprijs van € 625 000. Hij heeft tevens een vordering van € 125 000 op BV M; deze vordering valt bij N, net als die van € 375 000 bij M, in box 1 (artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001). De situatie wordt in feite behandeld alsof M 25% van de aandelen vervreemdt aan N en er geen afgezonderd particulier vermogen zou zijn.

Het tweede lid definieert het afgezonderd particulier vermogen. Een afgezonderd particulier vermogen is een entiteit, met of zonder rechtspersoon-

lijkheid, waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen (a) een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of (b) een economische deelgerechtigdheid is ontstaan. Belangen in aandelenvennootschappen, fondsen voor gemene rekening en andere samenwerkingsverbanden zoals personenvennootschappen, worden zo uitgesloten. Omdat bij toef uittreding van een inbrenger of begunstigde een geldelijke tegenprestatie (economische deelgerechtigdheid) wordt verstrekt, komt een dergelijk afgezonderd vermogen niet in beeld. Het tweede lid heeft niet alleen betrekking op Nederlandse situaties, maar ziet ook op andere soortgelijke (buitenlandse) rechtsfiguren. Een bijzondere situatie doet zich soms voor bij een Antilliaanse Stichting particulier fonds. Een dergelijke stichting kent optioneel oprichtersbewijzen of oprichtersrechten toe aan de inbrenger. Dit soort rechten kan echter niet op één lijn worden gesteld met de in onderdeel a genoemde eigendomsbewijzen. Deze rechten wijzen eerder op het zijn van inbrenger of van begunstigde van de betreffende stichting.

De term «afgezonderd particulier vermogen» is gekozen om aan te geven dat dit een andere entiteit betreft dan een doelvermogen zoals bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, en in artikel 3, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hoewel een doelvermogen een afgezonderd particulier vermogen kan zijn, omvat het begrip afgezonderd particulier vermogen ook die entiteiten (bijvoorbeeld stichtingen) waarvan het particulier belang meer dan bijkomstig wordt gediend.

Met een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid wordt met name bedoeld op de Anglo-Amerikaanse trust. De term trust heeft volgens artikel 2 van het Haags trustverdrag «het oog op de rechtsbetrekkingen die – bij rechtshandeling onder de levenden of terzake des doods – in het leven worden geroepen door een persoon, de insteller, wanneer goederen onder de macht van een trustee worden gebracht ten behoeve van een begunstigde of voor een bepaald doel. Een trust heeft als kenmerk dat de goederen van de trust een afgescheiden vermogen vormen en geen deel uitmaken van het vermogen van de trustee». De trust komt veelvuldig voor in landen met een Anglo-Amerikaans rechtstelsel zoals Bermuda, de Kaaiman Eilanden, de Britse Maagden Eilanden, Jersey, Guernsey en het Eiland Man, maar ook in bijvoorbeeld de Verenigde Staten van Amerika, Groot-Brittannië, Australië en Zuid-Afrika.

Om rekening te kunnen houden met de voortdurende ontwikkelingen in het internationale recht ten aanzien van hybride rechtsfiguren welke mogelijk kwalificeren als afgezonderd particulier vermogen, wordt volstaan met een zodanige wettelijke omschrijving dat allerlei buitenlandse, bestaande en nieuwe, rechtsfiguren onder de wettelijke regeling kunnen worden gebracht. Met entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid wordt in het voorgestelde artikel 2.14a van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 uitdrukkelijk niet gezien op de vennootschap onder firma of de maatschap, want tegenover deze samenwerkingsverbanden staat juist wel een economische gerechtigdheid van personen zodat zich geen zwevend vermogen voordoet.

In het tweede lid wordt het toepassingsbereik van het voorgestelde artikel 2.14a voorts beperkt tot gevallen waarin een afgezonderd particulier vermogen een meer dan bijkomstig particulier belang dient. Particulier belang houdt in dat het belang slechts een beperkte groep personen, meestal een familie, aangaat. Gedacht moet worden aan een vader die bij de afzondering van vermogen zijn echtgenote en (klein-)kinderen niet onverzorgd wil achterlaten. Maar ook de wens van een kinderloze oom om zijn neven en nichten te ondersteunen, valt onder het particulier belang. Het begrip «meer dan bijkomstig» in de definitie heeft als doel de

praktijk de gelegenheid te bieden te anticiperen op ontwikkelingen welke qua horizon of reikwijdte invulling geven aan het criterium «particulier belang». Het is denkbaar dat bijvoorbeeld een stichting ten behoeve van de familie van de inbrenger op enig moment een octrooi houdt dat in het eerste jaar geen of nagenoeg geen waarde in het economische verkeer heeft maar vermoedelijk over tien jaar wel. Het moet dan mogelijk zijn op basis van de intentie van degene die het vermogen (het octrooi) heeft afgezonderd, te spreken van een particulier belang ook al komt dat belang in de eerste jaren niet pregnant naar voren. Die intentie is bijvoorbeeld dat hij de waardeontwikkelingen ten goede wil laten komen aan zichzelf of zijn nazaten. Een beperktere tijdshorizon zou voor de eerste jaren tot de conclusie kunnen leiden dat geen sprake is van een particulier belang omdat er geen enkele activiteit of vermogensvorming in het afgezonderd particulier vermogen plaats heeft. Deze beperkte reikwijdte wordt als ongewenst beschouwd en is dan ook niet bedoeld.

Verder kan het begrip «meer dan bijkomstig» zien op zowel activiteiten (een activiteitentoets) als op de aard en de grootte van het vermogen (een vermogenstoets). Een voorbeeld is de situatie waarin een stichting bijvoorbeeld € 5 000 000 aanhoudt voor een niet nader omschreven doel. In enig jaar is slechts voor € 100 000 aan uitkeringen gedaan aan familieleden van de inbrenger. Hier is sprake van een afgezonderd particulier vermogen in de zin van artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001, omdat de feitelijke activiteiten gericht zijn op het particuliere belang.

De term «meer dan bijkomstig» staat er niet aan in de weg dat er incidenteel uitkeringen aan bijvoorbeeld familieleden van de inbrenger worden gedaan. De voorgestelde toerekeningsregel komt pas in beeld wanneer er bij uitkeringen aan familieleden geen sprake meer is van een incident. Overigens staat aan iemand die het voornemen heeft om vermogen te doen toekomen zowel aan goede doelen als aan naast verwanten, de mogelijkheid open van het instellen van twee separate afgezonderde vermogens.

De wettelijke definiëring in het derde lid van het begrip «afzonderen» is bewust ruim geredigeerd om daarmee naast de thans bekende wijzen van afzonderen ook toekomstige ontwikkelingen te kunnen ondervangen. Er is sprake van een zogenoemd dynamisch begrip. Onder afzonderen wordt onder meer verstaan vervreemden, schenken, alsmede opties verlenen, afsplitsen van genotsrechten, het elders beleggen van een langlevensrisico, maar ook de fictieve vervreemdingen zoals bedoeld in artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Het derde lid maakt een onderscheid tussen enerzijds het om niet of onder in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke voorwaarden rechtens dan wel in feite, direct of indirect, afzonderen van vermogensbestanddelen in een afgezonderd particulier vermogen en anderzijds het rechtens dan wel in feite, direct of indirect, vervreemden van vermogensbestanddelen aan een afgezonderd particulier vermogen. Toerekening vindt in het eerste geval altijd plaats; in het tweede geval alleen wanneer het vermogen waaraan de wordt vervreemd, het particuliere belang behartigt van de vervreemder, zijn partner of hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of tot en met de vierde graad van de zijlijn.

Dit onderscheid is ingegeven vanuit de veronderstelling dat men enkel om niet of onder in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke voorwaarden vermogensbestanddelen afzondert in een afgezonderd particulier vermogen waarbij men zelf een belang heeft of dat een familiebelang beoogt. Het is niet aannemelijk dat een willekeurige derde tegen onzakeelijke voorwaarden vermogensbestanddelen zal vervreemden aan een afgezonderd particulier vermogen van een ander. Een derde zal niet op deze wijze handelen. Een inperking tot een bepaalde groep bloed- of aanverwanten is daarom in deze situatie niet nodig. Een inperking tot een

bepaalde familiekring is wel nodig bij zakelijke transacties. Zo blijft een kunstenaar die een kunstwerk aan een Antilliaanse stichting particulier fonds vervreemdt, buiten de voorgestelde toerekeningsregels wanneer hij niet tot de vermelde familiekring behoort.

Het gebruik van de term «rechtens dan wel in feite» beoogt de regeling een ruime werking te geven. Bedoeld is bijvoorbeeld niet alleen de afzondering van vermogen op basis van een (schriftelijke) overeenkomst onder de regeling te brengen, maar ook het feitelijk zonder overeenkomst in gebruik of bezit afstaan van vermogen. Bij de interpretatie van deze termen kan een beroep worden gedaan op artikel 10a Wet VPB 1969 en de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet Inkomstenbelasting 2001, waar een soortgelijke formulering wordt gebruikt.

Door de formulering «direct of indirect» wordt (bijvoorbeeld) voorkomen dat het tussenschakelen van een derde ertoe zou leiden dat van een afzondering van vermogen geen sprake (meer) is. Hierbij zou gedacht kunnen worden aan het afzonderen via een stroman, maar er zijn ook meer gecompliceerde indirecte vormen van afzonderen denkbaar. Indien bijvoorbeeld vermogen wordt afgezonderd in een lichaam dat wordt gehouden door een Antilliaanse stichting particulier fonds, is sprake van het afzonderen van vermogen in de zin van artikel 2.14a van de Wet Inkomstenbelasting 2001.

Bij de interpretatie van deze termen kan mede een beroep gedaan worden op de artikelen 4.6 en 4.7 van de Wet Inkomstenbelasting 2001, waarin dezelfde terminologie wordt gebruikt bij de beoordeling van de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang.

Er zijn bijzondere situaties denkbaar waarin op geen enkele wijze kan worden bepaald wie het vermogen heeft afgezonderd. Dit heeft tot gevolg dat er ook geen erfgenamen kunnen worden bepaald. Indien in een dergelijk geval een bepaalde persoon begunstigde is, wat bijvoorbeeld blijkt uit een trustakte waarin deze persoon genoemd staat als «beneficiary», biedt het voorgestelde vierde lid van artikel 2.14a de mogelijkheid om het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen toe te rekenen aan deze begunstigde.

Voorbeeld:

Een man verwekt buiten huwelijk een kind en erkent dit kind niet. Er is dan geen familierechtelijke relatie zodat het kind geen erfgenaam is. Om het kind niet onverzorgd achter te laten besluit de man een Antilliaanse stichting particulier fonds te laten oprichten en schenkt door tussenkomst van een financiële dienstverlener anoniem € 2 000 000 aan de stichting zonder dat het bestuur van de stichting zijn identiteit kent. Het kind ontvangt zodra het meerderjarig is vervolgens jaarlijks op grond van een «letter of wishes» een toelage van € 50 000.

Degene die het vermogen heeft afgezonderd is niet te bepalen omdat zijn naam niet in de akte van oprichting van de Antilliaanse stichting particulier fonds genoemd staat en de schenking anoniem heeft plaatsgevonden. Het vierde lid stelt in een dergelijke bijzondere situatie dat de begunstigde, in dit geval het niet-erkende kind, het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen € 2 000 000 krijgt toegerekend.

Een tegenbewijsregeling is voorzien in het vijfde lid. De toerekening met toepassing van het eerste lid aan de inbrenger leent zich niet voor tegenbewijs maar na diens overlijden kunnen zich zulke bijzondere situaties bij erfgenamen voordoen dat de toerekening anders moet kunnen plaatsvinden. Toerekening aan een erfgenaam blijft achterwege indien blijkt dat deze persoon rechtens dan wel in feite, direct of indirect geen begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen en dit ook niet kan worden. Een verzwaarde bewijslast wordt de erfgenaam opgelegd om te

voorkomen dat te lichtvaardig genoeg wordt genomen met een verklaring welke niet strookt met de materiële feiten en omstandigheden. Voorts is het niet aannemelijk dat men zomaar als erfgenaam wordt uitgesloten van de kring van begunstigden. In de praktijk kan worden gedacht aan de situatie dat het «zwarte schaap» van de familie uitdrukkelijk buiten het afgezonderd particulier vermogen is gehouden. In een akte is deze persoon aangemerkt als «excluded person», voor nu en voor de toekomst. In een dergelijk geval zou het onredelijk zijn om bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven aan deze erfgenaam toe te rekenen. Ingeval blijkt dat een van de erfgenamen geen begunstigde is en dit ook niet kan worden, worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen toegerekend aan de overige erfgenamen in dezelfde verhouding als zij verkrijgers krachtens erfrecht zouden zijn geweest bij uitsluiting van de in de eerste volzin bedoelde persoon. Dit wettelijk vermoeden is opgenomen omdat het enerzijds aannemelijk is dat uitsluiting van de ene erfgenaam in economische zin leidt tot aanwas van vermogen bij de andere erfgenamen en anderzijds om een heffingslek te voorkomen. Rechtsbescherming wordt onder meer geboden door de mogelijkheid om bezwaar aan te tekenen tegen de aanslag inkomstenbelasting of te verzoeken om een beschikking op grond van artikel 4.36 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (beschikking vaststelling verkrijgingsprijs van aanmerkelijkbelangaandelen).

In het zesde lid is een regeling opgenomen ter voorkoming van dubbele belastingheffing. In de huidige wettelijke regeling is het afgezonderd particulier vermogen in bijzondere situaties al belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Ingevolge het wetsvoorstel zou onbedoeld ook een heffing van inkomstenbelasting over hetzelfde inkomen kunnen plaatsvinden. Dat is niet de bedoeling. Het gaat in de praktijk bijvoorbeeld om de situatie waarin een buitenlandse stichting die een particulier belang beoogt, de eigendom bezit van een Nederlandse onroerende zaak. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven waarvoor het afgezonderd particulier vermogen wordt betrokken in de heffing van vennootschapsbelasting, worden door de bepaling in het zesde lid gesepareerd van de toerekeningsbepaling in de inkomstenbelasting. In het vorenstaande voorbeeld wordt de inbrenger van het afgezonderd particulier vermogen niet in de heffing van inkomstenbelasting betrokken: alleen de stichting zelf is belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Vorenstaande geldt ook ingeval het afgezonderd particulier vermogen in het buitenland wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst, waarbij de artikelen 12b en 12c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 buiten toepassing blijven.

Het voorgestelde zevende lid van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 ten slotte bevat de mogelijkheid een ministeriële regeling uit te vaardigen waarmee nadere regels kunnen worden gesteld ter zake van de in het eerste lid van het artikel bedoelde toerekening. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan regels betreffende gelijktijdige, generatieoverstijgende verkrijgingen ter zake van een afgezonderd particulier vermogen. Ook kan gedacht worden aan regels ter zake van in de tijd opvolgende, afgezonderde vermogensbestanddelen. Bijvoorbeeld: C schenkt in 2010 € 1 000 000 aan een Antilliaanse stichting particulier fonds welke rendeert tegen 4% en in 2015 schenkt de broer van C, D, aan de Antilliaanse stichting particulier fonds een pakket courante aandelen van € 2 000 000. Dit pakket rendeert tegen 6%. De ministeriële regeling zal regels bevatten welke aangeven hoe de jaarlijkse toerekening vastgesteld dient te worden en tegen welke waarden dat gebeurt.

Artikel II, onderdeel B (artikel 6.33 van de Wet Inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van het eerste lid, onderdeel b, van artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001 strekt ertoe dat instellingen die willen kwalificeren als algemeen nut beogende instelling (ANBI) zich voortaan met hun doelstellingen en activiteiten (nagenoeg) uitsluitend moeten richten op het algemeen nut. Verder is de tekst van de desbetreffende bepaling vereenvoudigd. Nu staat in die bepaling de opsomming «kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen». Charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen zijn echter slechts voorbeelden van het algemeen nut beogende instellingen. Deze voorbeelden kunnen vervallen, zonder dat dit tot inhoudelijke wijzigingen leidt. Kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen zijn als aparte categorie gehandhaafd. Uiteraard behoren ook deze instellingen aan het criterium van uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen te voldoen.

Het nieuwe vierde lid van genoemd artikel bepaalt dat de ANBI-status kan vervallen indien een instelling zelf, een bestuurder van de instelling of iemand die voor de instelling werkzaam is, onvoorwaardelijk is veroordeeld wegens een van de bij ministeriële regeling aangewezen (categorieën van) misdrijven.

Voor een verdere toelichting wordt verwezen naar het algemeen deel van deze toelichting.

Artikel II, onderdeel C (artikel 10a.7 Wet inkomstenbelasting 2001)

Het voorgestelde eerste lid van artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 voorziet om redenen van doelmatigheid en uitvoerbaarheid voor bepaalde bestaande afgezonderde particuliere vermogens in een uitzondering op de toerekeningsregels van artikel 2.14a van die wet. Daarbij is rekening gehouden met al dan niet beïnvloedbare omstandigheden door de inbrenger. Ook wordt rekening gehouden met de praktische onmogelijkheid om nog goed toe te kunnen rekenen aan individuen. De aard en hoogte van de vermogensbestanddelen speelt daarbij een rol. In het geval waarin aanmerkelijkbelangaandelen zijn afgezonderd, wordt aangenomen dat de band tussen de inbrenger en zijn erfgenamen minder los is zodat er geen aanleiding is voor een uitzondering op de toerekeningsregels. De wettelijke toerekening geldt niet voor een (deel van een) afgezonderd particulier vermogen indien voldaan zijn is aan de volgende, cumulatieve vereisten:

- a. in het afgezonderd particulier vermogen is vóór 1 januari 2010 vermogen afgezonderd; de inbrenger is vóór 1 januari 2010 overleden;
- b. de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden bedraagt per erfgenaam niet meer dan € 5000; en
- c. de in aanmerking komende bezittingen van het afgezonderd particulier vermogen bestaan niet uit een aanmerkelijk belang als bedoeld in hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Om misbruik te voorkomen, dient aan de laatste twee voorwaarden te zijn voldaan op het moment van indiening van het onderhavige wetsvoorstel bij de Tweede Kamer.

Met het tweede lid wordt belastingplichtigen de mogelijkheid geboden om bestaande situaties waarin met de inspecteur op grond van een beleidsbesluit¹ een vaststellingsovereenkomst tot stand is gekomen, te eerbiedigen. Op hun verzoek vindt de toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een bestaand afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 dan plaats aan de persoon of personen zoals overeengekomen is met de inspecteur in een vaststellingsovereenkomst (of transparantieovereenkomst) die uiterlijk op de dag vóór de datum waarop het wetsvoorstel naar de Tweede Kamer is gestuurd, is

¹ Besluit van 15 december 2005, nr. CPP2005/2528M, BNB 2006/139 en zijn voorlopers.

gesloten. Deze bepaling biedt de belastingplichtige rechtszekerheid en doet recht aan een al jaren bestaande toerekening. Het staat belanghebbenden vrij voor de wettelijke toerekening kiezen door een verzoek achterwege te laten.

Het derde lid definieert wat een bestaand afgezonderd vermogen is. Onder een bestaand afgezonderd particulier vermogen wordt voor dit artikel verstaan een vóór 1 januari 2010 afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Het vierde lid bepaalt dat voor de berekening van het belastbare inkomen uit werk en woning in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor de bepaling van de winst, bedoeld in afdeling 3.2 van hoofdstuk 3 van die wet, en voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden, bedoeld in afdeling 3.4 van hoofdstuk 3 van die wet, de hoogte van het ondernemingsvermogen en het resultaatvermogen die tot de bezittingen van een bestaand afgezonderd particulier vermogen behoren, per 1 januari 2010 wordt gesteld op de historische kostprijs.

Het vijfde lid bepaalt dat voor de berekening van inkomen uit aanmerkelijk belang in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 de verkrijgingsprijs van aandelen en winstbewijzen die behoren tot een aanmerkelijk belang en deel uitmaken van een afgezonderd particulier vermogen per 1 januari 2010 wordt gesteld op de verkrijgingsprijs die zou hebben gegolden als ware er van een afgezonderd particulier vermogen geen sprake. Het ligt in deze definitie voor de hand dat dan alle regels toegepast worden die er (geweest) zijn om deze verkrijgingsprijs te kunnen bepalen, zowel regels van onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als regels uit de Wet inkomstenbelasting 2001.

Voorbeeld 1

A, settlor, woont in België. A heeft in 1980 een zogenaamde «irrevocable discretionary trust» (hierna: de trust) ingesteld. In de trust heeft hij zijn aanmerkelijkbelangaandelen in een in Nederland gevestigde besloten vennootschap ingebracht. In 2000 is A teruggekeerd naar Nederland. Bij de instelling van de trust heeft A zijn twee kinderen als beneficiaries benoemd. De historische verkrijgingsprijs bedraagt 100. De waarde van de aanmerkelijkbelangaandelen ten tijde van de inbreng in de trust bedraagt 200. Voor de heer A geldt als verkrijgingsprijs per 1 januari 2010 de historische verkrijgingsprijs, in casu 100.

Voorbeeld 2

Dezelfde casus als in voorbeeld 1 met als aanvulling dat A in 2005 is overleden en zijn twee kinderen onherroepelijk zijn aangewezen als beneficiaries. De waarde van de aanmerkelijkbelangaandelen bedraagt ten tijde van het overlijden 1000. Als de kinderen de leeftijd van 35 jaar hebben bereikt (zij zijn in 2005 respectievelijk 24 en 27 jaar) zullen zij de aandelen krijgen.

Voor de kinderen geldt als verkrijgingsprijs per 1 januari 2010 de historische verkrijgingsprijs van A van 100, ongeacht of de aandelen in waarde zijn gestegen of gedaald. Verondersteld is dat doorschuiving op grond van de artikelen 4.17 en 4.39 van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft plaats gevonden, anders zou bij ouder A de winst uit aanmerkelijk belang moeten worden afgerekend.

Het zesde lid bevat de voor het aanmerkelijkbelangregime gebruikelijke gelijkstellingen van genotsrechten, koopopties, participaties in fondsen voor gemene rekening en lidmaatschapsrechten in coöperaties met aandelen.

Artikel III (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Om te voorkomen dat afgezonderde particuliere vermogens als bedoeld in de voorgestelde artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden gebruikt om de werking van de artikelen 8c, 10a, 12a, 13b, 13ba, 20a, 25 en 28 in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te beperken, wordt voorgesteld een vijftiende lid aan artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 toe te voegen. Het voorgestelde vijftiende lid van artikel 8 beoogt voor de desbetreffende artikelen door een afgezonderd particulier vermogen heen te kijken naar de achterliggende natuurlijke persoon aan wie de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven ingevolge de artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden toegerekend.

Artikel IV (artikel 4, achtste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Om te voorkomen dat afgezonderde particuliere vermogens als bedoeld in de voorgestelde artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden gebruikt om de werking van artikel 4, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 te beperken, wordt voorgesteld een onderdeel aan artikel 4, achtste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 toe te voegen. Het voorgestelde onderdeel c van artikel 4, achtste lid, beoogt voor de toepassing van artikel 4, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 door een afgezonderd particulier vermogen heen te kijken naar de achterliggende natuurlijke persoon aan wie de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven ingevolge de artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden toegerekend.

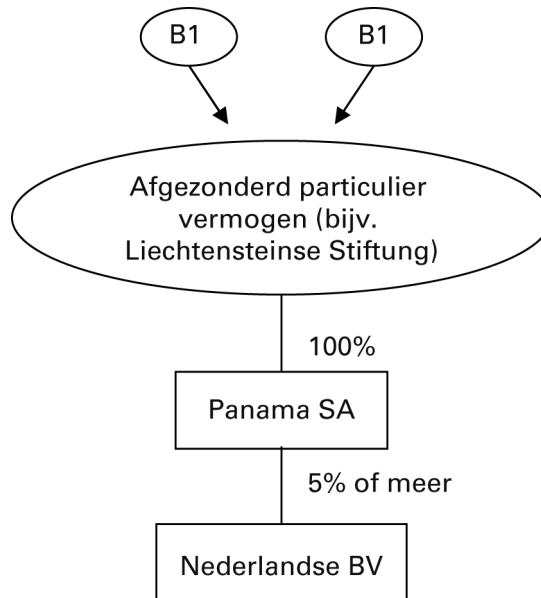
Artikel V, onderdelen A, C (deels), D, E en F (artikelen 2, 25 (deels), 46, 47 en 68 van de Invorderingswet 1990)

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen in de hier genoemde artikelen van de Invorderingswet 1990 betreffen de vervanging van de namen van de rechten van successie en van schenking door de nieuwe namen schenk- en erfbelasting. Daarnaast zijn de artikelen aangepast aan het vervallen van het recht van overgang.

Artikel V, onderdeel B (artikel 23a van de Invorderingswet 1990)

Met het voorgestelde artikel 23a van de Invorderingswet 1990 krijgt de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht op goederen van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en op goederen van een derde waarin het afgezonderd particulier vermogen een belang van ten minste 5% heeft. De voorgestelde mogelijkheid beperkt zich tot de belastingmiddelen die samenhangen met de belastingheffing in het kader van afgezonderde particuliere vermogens, dat wil zeggen tot de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Het gaat daarbij om belastingaanslagen voor zover zij zijn opgelegd aan de belastingschuldige als gevolg van een toerekening van een afgezonderd particulier vermogen. Het bijzonder verhaalsrecht is een doeltreffend, eenvoudig instrument en ook nodig om de desbetreffende belastingaanslagen en (op grond van artikel 6, eerste lid, van de Invorderingswet 1990) de daarmee samenhangende kosten en renten daadwerkelijk te innen en zo de benodigde budgettaire dekking voor de gewenste tariefsverlagingen te realiseren. Daarom is ook geregeld dat verhaal kan worden genomen door de ontvanger van de Belastingdienst zonder dat enig ander enig recht kan tegenwerpen. Verhaal op goederen van een derde is slechts mogelijk tot ten hoogste het belang van het afgezonderd particulier vermogen in die derde.

Het wetsvoorstel is vooral gericht op de volgende, veel voorkomende situatie, waarin thans veelal sprake is van een heffing- of invorderingsvacuüm, en in de toekomst niet meer. B1 en B2 hebben vermogen afgezonderd (afgezonderd particulier vermogen), zijn de belastingschuldigen en wonen in Nederland. Het afgezonderd particulier vermogen en de SA bevinden zich in het buitenland, terwijl de bedrijfsactiviteiten (de BV) zich in Nederland bevinden.



Nadat de opgelegde belastingaanslagen inkomstenbelasting en/of erf- en/of schenkbelasting niet binnen de wettelijke betaaltermijnen zijn voldaan zal de ontvanger een aanmaning zenden naar de (formeel) belastingschuldige. Indien binnen tien dagen na de dagtekening van de aanmaning de belastingschuld niet wordt voldaan, volgt uitvaardiging van een dwangbevel door de belastingdeurwaarder waarna beslag wordt gelegd ten laste van de (formeel) belastingschuldige. Als ook deze dwanginvordering niet leidt tot voldoening van de openstaande belastingschuld, kan de ontvanger zich verhalen, dat wil zeggen beslag leggen, op de goederen van het afgezonderd particulier vermogen dan wel op de goederen van een derde zoals bedoeld in artikel 23a van de Invorderingswet 1990. De uitwinning van voormeld beslag zal dan leiden tot voldoening van de belastingschuld.

Derden kunnen geen recht op voormelde goederen tegenwerpen. De eventuele rechten van derden met betrekking tot de goederen van het afgezonderd particulier vermogen worden in deze situatie ondergeschikt gemaakt aan deze bijzondere verhaalsmogelijkheid. Het is vanzelfsprekend dat de derde wiens rechten zijn uitgewonnen een regresrecht heeft op – zich kan verhalen op – de (formeel) belastingschuldige.

Gelet op het vorenstaande is sprake van een drietrapsraket bij de invordering. Allereerst wordt ingevorderd bij de belastingschuldige zelf. Indien de invordering daar niet (volledig) slaagt, wordt ingevorderd bij het afgezonderd particulier vermogen. Mocht de invordering daar ook vruchteloos zijn, dan komen de goederen in beeld van derden waarin het afgezonderd particulier vermogen als deelnemer een belang heeft. Onderdeel a ziet derhalve op de tweede invorderingsmogelijkheid en heeft met name het oog op afgezonderde particuliere vermogens die zijn gevestigd in Nederland of in een land waarmee Nederland een (invorderings)verdrag heeft gesloten. Onderdeel b betreft de derde invorderingsmogelijkheid welke vooral ziet op de situatie dat afgezonderde particuliere vermogens zijn

gevestigd in een belastingparadijs of in een land waarmee geen invorderingsverdrag is gesloten. Als de belastingschuldige niet uit zichzelf tot betaling overgaat, biedt onderdeel a in dat soort situaties vaak geen soelaas omdat het afgezonderde particuliere vermogen en het land van vestiging nauwelijks of geen medewerking verlenen bij het innen van de belastingschuld. De praktijk laat voorts zien dat belastingschuldigen er vaak voor zorgen dat zij hier te lande geen dan wel te weinig voor verhaal vatbare activa aanhouden. Op die wijze zou een onverhaalbare belastingvordering kunnen ontstaan, terwijl middellijke en onmiddellijke bezittingen van het afgezonderde particuliere vermogen zich wel in Nederland bevinden. Onderdeel b is dan nodig om een geconstrueerd invorderingsvacuüm te voorkomen. Alhoewel het bij de in onderdeel b genoemde derde in de praktijk dikwijls gaat om een 100%-belang in een in Nederland gevestigde vennootschap, dient rekening te worden gehouden met de belangen van de onderneming van de vennootschap en – indien aanwezig – van overige aandeelhouders. Daarom is bepaald dat in het kader van de vereiste proportionaliteit slechts verhaal kan worden gezocht tot ten hoogste het belang van het afgezonderd particulier vermogen in de hier te lande gevestigde deelneming. Ter illustratie van het voorgaande moge het navolgende voorbeeld dienen.

Stel een inbrenger biedt geen verhaal en zijn afgezonderde particuliere vermogen is gevestigd in een belastingparadijs. Het afgezonderde particuliere vermogen heeft onder andere een belang van 5% (waarde € 100 000) in een in Nederland gevestigde BV. De inbrenger heeft een inkomstenbelastingsschuld van € 1 000 000. Het verhalen van deze schuld bij het afgezonderd particulier vermogen dat in het belastingparadijs is gevestigd, slaagt niet. De ontvanger kan ingevolge onderdeel b van het voorgestelde artikel 23a van de Invorderingswet 1990 nu een deel van de schuld, namelijk maximaal € 100 000, verhalen op de in Nederland gevestigde vennootschap, ondanks dat deze BV € 2 000 000 waard is en de inkomstenbelastingsschuld van de inbrenger € 1 000 000 bedraagt.

Artikel V onderdeel B (artikel 25, elfde, twaalfde en dertiende lid, van de Invorderingswet 1990)

In de Successiewet 1956 zijn faciliteiten opgenomen voor de verkrijging krachtens erfrecht of schenking van ondernemingsvermogen in het kader van een bedrijfsopvolging (artikel 35b van de Successiewet 1956). Deze faciliteiten worden verleend onder voorwaarde van voortzetting van de verkregen onderneming (in de BV) zoals nader geregeld in artikel 35e van de Successiewet 1956. Eén van de faciliteiten is dat over 10% van de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen (het belaste deel) op verzoek tien jaar uitstel van betaling wordt verleend. Daarvoor legt de inspecteur een conserverende aanslag op. Voor deze conserverende aanslag wordt een tienjarig rentedragend uitstel van betaling verleend. Dit uitstel wordt ingetrokken indien de verkrijger zich in die periode niet houdt aan de voortzettingsvereisten, zoals deze zijn opgenomen in artikel 35e van de Successiewet 1956. In verband met introductie van de voorwaardelijke vrijstelling voor de verkrijging van ondernemingsvermogen in de Successiewet 1956, worden niet langer conserverende aanslagen opgelegd over de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde. Hierdoor vervalt het elfde lid. Het dertiende lid is tekstueel aangepast aan de wijzigingen in de Successiewet 1956.

Artikel VI (artikel 15, eerste lid, onderdeel d, Wet op belastingen van rechtsverkeer)

In het bij koninklijke boodschap van 6 juni 2007 ingediende voorstel van wet tot Aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7 13

Burgerlijk Wetboek) (31 065) is voorzien in een vereenvoudiging van de methodiek voor het voorkomen van dubbele belasting ingeval van samenloop tussen overdrachtsbelasting en het recht van schenking. Voorgesteld wordt om de in dat wetsvoorstel voorgestelde vereenvoudiging ook in dit wetsvoorstel op te nemen opdat de vereenvoudiging op de snelst mogelijke datum in werking kan treden, ongeacht de tijd die met de parlementaire behandeling van de wetsvoorstellen is gemoeid.

Ter toelichting op de voorgestelde bepaling het volgende. In het huidige wettelijk systeem bestaat bij de voorkoming van dubbele heffing bij de schenking van een onroerende zaak onderscheid tussen een formele schenking en een materiële schenking. Bij een formele schenking, de onroerende zaak zelf wordt geschonken, is de verkrijging vrijgesteld van overdrachtsbelasting ingevolge artikel 15, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, maar de te betalen belasting over de schenking bedraagt minimaal de overdrachtsbelasting die geheven zou zijn als de vrijstelling van overdrachtsbelasting niet zou hebben gegolden. In geval van een materiële schenking, bijvoorbeeld kwijtschelding van de koopsom, geldt geen vrijstelling van overdrachtsbelasting; wel wordt dan de betaalde overdrachtsbelasting in mindering gebracht op de verschuldigde schenkbelasting. Het hanteren van deze twee verschillende methoden – die materieel eenzelfde resultaat beogen – maakt de regelgeving onnodig onoverzichtelijk. Ter vereenvoudiging wordt daarom voorgesteld de vrijstelling voor de formele schenking in de overdrachtsbelasting af te schaffen en de Successiewet 1956 in verband daarmee aan te passen.

In de artikel IX en X is voorzien in samenloopbepalingen tussen de twee wetsvoorstellen. Beide artikelen leiden niet tot een inhoudelijke wijziging.

Artikel VII (artikel 7, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928)

De in dit onderdeel voorgestelde inhoudelijke wijziging van artikel 7, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928 strekt ertoe oneigenlijk gebruik van de faciliteiten die gelden bij de verkrijging van een Natuurschoonwetlandgoed te voorkomen. De faciliteit bestaat erin dat bij de verkrijging van een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 de erf- of schenkbelasting die daarop betrekking heeft, onder voorwaarden, geheel of voor de helft, buiten invordering blijft. Daarbij geldt wel de eis dat het landgoed 25 jaar in stand gehouden moet worden, maar niet de eis dat het landgoed gedurende een zekere termijn voorafgaand aan de schenking of vererving al in eigendom van de erflater of schenker moet zijn. Onlangs heeft zich een casus voorgedaan waarin het vermogen van een toekomstige erflater door aankoop van een Natuurschoonwetlandgoed vlak voor zijn overlijden werd omgezet in vermogen waarvoor de hiervoor genoemde faciliteit geldt. In een dergelijk geval staat niet de instandhouding van natuurschoon voorop, maar wordt het landgoed als estateplanningsinstrument gebruikt. Om dit te voorkomen wordt hier voorgesteld een aan het overlijden voorafgaande bezitstermijn te introduceren in de Natuurschoonwet 1928.

Artikel VII (artikelen 7 (overig), 7a, 8, 8a en 9 van de Natuurschoonwet 1928)

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 7 (overig), 7a, 8, 8a en 9 van de Natuurschoonwet 1928 vloeien voort uit de vervanging van de namen van de rechten van successie en schenking door de nieuwe namen schenk- en erfbelasting, alsmede de afschaffing van het recht van overgang.

Artikel VIII (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde wijziging van artikel 2, derde lid, onderdeel e, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen betreft de vervanging van de namen van de rechten van successie en schenking door de nieuwe namen schenk- en erfbelasting.

Artikel IX en Artikel X (Samenloop met Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek)

De artikelen VII en VIII regelen de samenloop van de wijzigingen die in dit wetsvoorstel worden aangebracht met die welke worden aangebracht op grond van het voorstel van wet houdende aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek) (Kamerstukken 31 065) dat thans bij de Tweede Kamer in behandeling is.

In het voorstel van wet tot Aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek) (31 065) wordt geregeld dat personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid als zodanig belastingplichtig zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting. Diezelfde personenvennootschappen zijn voor de Successiewet 1956 transparant. Bij de schenking van een onroerende zaak aan een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid is die personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde in het economische verkeer van de geschonken onroerende zaak, terwijl voor de schenkbelasting de vennoten als belastingplichtige worden aangesproken. Zonder nadere regelgeving staat dit verschil in subject eraan in de weg dat verrekening kan plaatsvinden van de door de personenvennootschap verschuldigde overdrachtsbelasting met de door de vennoten verschuldigde schenkbelasting. Datzelfde probleem zou zich kunnen voordoen bij verkrijgingen ingevolge de fictiebepalingen in de Successiewet 1956. Om dat uit te sluiten wordt in genoemd wetsvoorstel geregeld dat de door een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid betaalde overdrachtsbelasting door de achterliggende vennoten op de door hen verschuldigde belasting in mindering kunnen brengen net zo als bij een openbare vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid.

Artikel XI

De in dit artikel voorgestelde maatregel houdt verband met de aanscherping van de eisen die gesteld worden aan algemeen nut beogende instellingen (ANBI) (zie de voorgestelde wijziging van artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in artikel II, onderdeel B). Alle instellingen, met uitzondering van de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen, die op grond van de huidige regelgeving onder het ANBI-regime vallen, moeten opnieuw getoetst worden en kunnen pas weer in aanmerking komen voor de faciliteiten van het ANBI-regime als zij aan de nieuwe eisen voldoen. Daartoe wordt in het eerste lid voorgesteld dat alle aanwijzingen van charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen als ANBI met ingang van 1 januari 2010 van rechtswege vervallen. Voorkomen moet worden dat voor instellingen die aan de nieuwe eisen blijken te voldoen een gat valt tussen het einde van het oude regime dat eindigt op 1 januari 2010 en de datum waarop zij onder het nieuwe regime als ANBI worden aangemerkt. Daarom wordt in het tweede lid voorgesteld dat instellingen die in 2010 onder het nieuwe regime als ANBI worden aangemerkt, geacht worden ononderbroken een ANBI te zijn geweest, mits zij in de periode tussen 31 december 2010 materieel aan de eisen van het nieuwe regime hebben voldaan.

Artikel XII (inwerkingtreding)

Deze wet treedt ingevolge artikel XII in werking met ingang van 1 januari 2010 en is van toepassing op de belastbare feiten in de zin van de Successiewet 1956 die op of na deze datum plaatsvinden.

Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit bij overlijden of schenking blijven de regels van de Successiewet 1956 gelden welke golden op het moment dat het bedrijf werd overgedragen. Dat betekent dat ook de voorwaarden die van toepassing waren op het moment van de bedrijfsoverdracht met betrekking tot de voortzetting van de onderneming, en die met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling in de Invorderingswet 1990, onverkort van toepassing blijven. Dit is geregeld in het tweede en derde lid van artikel XII.

Op grond van artikel 7 van de Successiewet 1956 kan op de verschuldigde erfbelasting schenkbelasting in mindering worden gebracht die is betaald in verband met dezelfde rechtshandeling die thans aanleiding is tot de heffing van erfbelasting. In het vierde lid van artikel XII wordt een voorziening getroffen voor gevallen waarin die rechtshandeling voor de inwerkingtreding van deze wet heeft plaatsgevonden. Op grond van deze bepaling kan het ter zake van die rechtshandeling geheven recht van schenking of recht van overgang in mindering worden gebracht op de erfbelasting.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager