

Vergaderjaar 2000–2001

27 789

Modernisering Successiewetgeving

Nr. 1

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 juni 2001

Hierbij bied ik u aan het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker «De warme, de koude en de dode hand» over de modernisering van de successiewetgeving. De werkgroep is in 1999 ingesteld door toenmalig staatssecretaris van Financiën, Vermeend, naar aanleiding van afspraken in het regeerakkoord. Op 13 maart 2000 is het rapport aan de staatssecretaris aangeboden. De werkgroep is tot de conclusie gekomen dat de bestaande Successiewet 1956 op een groot aantal punten aanpassing behoeft in verband met maatschappelijke ontwikkelingen. Daarnaast is de werkgroep van mening dat de systematiek van de wet moet worden vereenvoudigd en verbeterd. Op diverse plaatsen is toegezegd dat het kabinet in het voorjaar van 2001 met een standpunt over het rapport zou komen.

Zoals in het kabinetsstandpunt is te lezen, steunt het kabinet in hoofdlijnen de voorstellen die in het rapport worden gedaan en heeft het kabinet grote waardering voor het werk van de werkgroep Moltmaker. Het kabinet constateert evenwel ook dat onverkorte invoering van de voorstellen, zo dat al wenselijk zou zijn, niet budgettair neutraal kan geschieden (hetgeen wel één van de randvoorwaarden bij de werkgroepopdracht was). Niettemin overweegt het kabinet een deel van de voorstellen om te werken tot concrete wetsvoorstellen die in het Belastingplan 2002 kunnen worden opgenomen.

Het kabinet stelt een debat over het rapport van de werkgroep Moltmaker met de Tweede Kamer zeer op prijs en wil de uitkomsten van het debat graag betrekken bij het maken van de relevante wetsvoorstellen.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos

Herziening van de Successiewet 1956

Kabinetstandpunt inzake het rapport «De warme, de koude en de dode hand» van de werkgroep modernisering successiewetgeving 1 juni 2001

INHOUD

1.	Inleiding	3			
1.1	Inleiding	3	2.3.3.3	Voorstellen van de werkgroep	16
1.2	Opbouw van het kabinetstandpunt	3	2.3.3.4	Standpunt van het kabinet	17
1.3	Korte beschrijving van de successierechten	4	2.3.3.5	Maatregelen in verband met de Wet IB 2001	19
			2.4	Instellingen van algemeen nut	20
2.	Analyse en beoordeling van de voorstellen	5	2.4.1	Huidige regeling	20
2.1	Inleiding	5	2.4.2	Voorstellen van de werkgroep	20
2.2	Verwantschap en relaties	5	2.4.3	Standpunt van het kabinet	21
2.2.1	Algemeen	5	2.5	Doelvermogens en Familiestichting	22
2.2.2	Partnerbegrip en de vrijstelling voor de partner	6	2.5.1	Inleiding	22
2.2.2.1	Inleiding	6	2.5.2	De trust	22
2.2.2.2	Het partnerbegrip in de huidige successiewet	6	2.5.3	Behandeling van de trust in de huidige successiewet	23
2.2.2.3	Beoordeling voorstellen van de werkgroep	6	2.5.3.1	De 18 november-arresten	23
2.2.2.4	Naar een nieuw partnerbegrip in de successiewet	7	2.5.3.2	Andere trustvormen	23
2.2.2.5	Standpunt van het kabinet	10	2.5.3.3	Voorlopige conclusie trusts	23
2.2.3	Algehele vrijstelling	10	2.5.4	De familiestichting	23
2.2.3.1	Huidige regeling	10	2.5.5	Standpunt van het kabinet	24
2.2.3.2	Voorstellen van de werkgroep Moltmaker	11	2.6	Overgangsbelasting (recht van overgang)	25
2.2.3.3	Standpunt van het kabinet	11	2.6.1	Plaats van de overgangsbelasting (recht van overgang) in de huidige wet	25
2.2.4	Kinderen	12	2.6.2	Voorstellen werkgroep	25
2.2.4.1	Regelingen in de huidige wet	12	2.6.3	Europese dimensie	26
2.2.4.2	Voorstellen van de werkgroep	12	2.6.4	Standpunt van het kabinet	26
2.2.4.3	Standpunt van het kabinet	12	2.7	De 60%-regeling eigen woning	27
2.2.5	Verwanten in de zijlinie	13	2.7.1	Huidige regeling	27
2.2.5.1	Huidige regeling	13	2.7.2	Voorstel van de werkgroep	27
2.2.5.2	Voorstel van de werkgroep	13	2.7.3	Standpunt van het kabinet	28
2.2.5.3	Standpunt van het kabinet	13	2.8	Belastbaar feit en fictiebepalingen	28
2.3	Ondernemingsvermogen en bedrijfsopvolging	13	2.8.1	Inleiding	28
2.3.1	Inleiding	13	2.8.2	Artikel 6	28
2.3.2	Waardering ondernemingsvermogen	13	2.8.3	Artikelen 7, 9 en 11	29
2.3.2.1	Huidige regeling	13	2.8.4	Artikel 8 en 9, tweede lid	29
2.3.2.2	Beoordeling voorstellen werkgroep	14	2.8.5	Artikel 10	30
2.3.2.3	Standpunt van het kabinet	14	2.8.6	Conclusie	30
2.3.3	Bedrijfsopvolging	15			
2.3.3.1	Inleiding	15	3.	Budgettaire gevolgen van de voorstellen	31
2.3.3.2	Huidige regeling	15			

1. Inleiding

1.1 Inleiding

In het huidige regeerakkoord is afgesproken dat er een onderzoek zou komen naar de modernisering van de successiewetgeving, in het bijzonder met het oog op de aanpassing hiervan aan moderne leefvormen en de problemen met betrekking tot de bedrijfsopvolging. Hiertoe werd in maart 1999 de werkgroep Moltmaker ingesteld.

Op 13 maart 2000 werd het rapport met de titel «De warme, de koude en de dode hand» aangeboden aan de toenmalige staatssecretaris van Financiën, de heer Vermeend.

De belangrijkste reden de Successiewet 1956 te herzien is gelegen in maatschappelijke ontwikkelingen die zich sinds 1956 hebben voorgedaan. Genoemd kunnen worden de ontwikkelingen van de relatievormen, waarop in de successiewetgeving na 1956 weliswaar is aangesloten, maar niet steeds op een consistente en evenwichtige manier, het in toenemende mate gebruik maken van constructies om successierechten te ontgaan of te verlichten, zoals de (super)turbotestamenten of het gebruik van buitenlandse rechtsfiguren als de trust, de sterk toegenomen activiteiten en diversiteit van instellingen van algemeen nut en de allengs ontstane onoverzichtelijke tegemoetkomingen op dat gebied en tot slot de problematiek van de bedrijfsopvolging waarvoor de gezochte oplossingen binnen maar ook buiten de successiewetgeving ingewikkeld mogen worden genoemd. Als laatste is het ook wenselijk de systematiek van de wet te verbeteren en de wet te vereenvoudigen, bijvoorbeeld op het terrein van de zogenaamde fictiebepalingen.

Het kabinet is de werkgroep, onder voorzitterschap van prof. mr. J. K. Moltmaker, zeer erkentelijk voor haar gedetailleerde voorstellen voor een herziening van de Successiewet 1956.

Het kabinet kan zich goed vinden in veel onderdelen van de herziening van de successiewet zoals de werkgroep deze in haar rapport voorstelt. Het ontbreekt echter op dit moment aan voldoende financiële middelen om de gehele herziening reeds per 1 januari 2002 in te voeren. Onverkort overnemen van het gehele voorstel zou ruim f 1 mrd kosten, maar ook een gedeeltelijke of geamendeerde overneming zou nog altijd een fors budgettair beslag hebben. Daarnaast verdienen bepaalde voorstellen naar de mening van het kabinet nog nadere bestudering en/of uitwerking. Het betreft hier in het bijzonder de voorstellen voor de algemeen nut beogende instellingen, familiestichting en trusts. Met betrekking tot het partnerbegrip, de vrijstelling van partners, de 60%-regeling eigen woning en de bedrijfsopvolging overweegt het kabinet dit jaar al wel met concrete wetsvoorstellen te komen met het doel deze per 1 januari 2002 in te laten gaan. De gehele successiewet ook in technische zin herzien is per 1 januari 2002 niet mogelijk, maar het uitwerken en invoeren van de voorstellen maakt naar de mening van het kabinet een volledige technische herziening in de komende jaren wel gewenst.

Bij een modernisering van de successiewet is de werkgroep Moltmaker van mening dat de benaming van de belastingen die krachtens deze wet worden geheven, ook is achterhaald. Het voorstel van de werkgroep om te spreken over successiebelasting, schenkingsbelasting en overgangsbelasting, wordt door het kabinet overgenomen.

1.2 Opbouw van het kabinetsstandpunt

In hoofdstuk 2 worden de voorstellen van de werkgroep geanalyseerd en voorzien van een kabinetsreactie. Ten tijde van de verschijning van het

rapport was er nog weinig bekend over de budgettaire gevolgen van de voorstellen. Hierop wordt in hoofdstuk 3 ingegaan. Met name gezien de budgettaire ruimte, ziet het kabinet geen mogelijkheden het gehele voorstel reeds per 1 januari 2002 in te voeren.

Alvorens aan een analyse van het rapport te beginnen, zal in de volgende paragraaf kort bij enkele essentialia van de huidige successiewet worden stilgestaan.

1.3 Korte beschrijving van de successierechten

De huidige successiewet (Successiewet 1956) is de opvolger van de Successiewet 1859. Krachtens deze wet worden drie belastingen geheven.

1. Het successierecht (successiebelasting). Deze belasting is verschuldigd wanneer krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand, die ten tijde van dat overlijden binnen het Rijk woonde.
2. Het schenkingsrecht (schenkingsbelasting). Deze belasting wordt geheven van al wat door schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van die schenking binnen het Rijk woonde.
3. Het recht van overgang (overgangsbelaasting). Deze belasting is verschuldigd wanneer bepaalde binnenlandse vermogensbestanddelen krachtens erfrecht door overlijden of krachtens schenking wordt verkregen van iemand, die ten tijde van dat overlijden of van die schenking niet binnen het Rijk woonde.

Het belangrijkste motief voor het heffen van deze belastingen is het zogeheten buitenkansbeginsel. De vermogenstoename door een verkrijging krachtens erfrecht of krachtens schenking zou in meer of mindere mate als een buitenkans zijn aan te merken, afhankelijk van het verwachtingspatroon van de verkrijger. Dit beginsel is ook de rechtvaardiging van de tariefstructuur van de successie- en schenkingsbelasting. Een verkrijging wordt belast tegen een progressief tarief en voorts zijn de tarieven lager als de verwantschap tussen de erflater/schenker en verkrijger nauwer is. Ook zijn er hogere vrijstellingen als de verwantschap nauwer is.

Een punt waar de werkgroep slechts zijdelings op teruggrijpt is dat verondersteld kan worden dat de successiebelasting, in het bijzonder in familieverbanden, er van uitgaat dat bij elke overdracht van vermogen van generatie op generatie belasting geheven kan worden. Het kabinet vindt dit een belangrijk uitgangspunt in de systematiek van de successiebelasting. Dit punt komt ondermeer aan de orde bij de afwegingen betreffende de faciliteiten voor relaties tussen bloedverwanten in de rechte lijn en de familiestichting. Het is overigens wel van belang te onderkennen dat dit uitgangspunt, evenals in de huidige successiewet, in de voorstellen niet in al zijn consequenties wordt doorgevoerd. Zo worden volgens de voorstellen broers en zussen ook niet volgens het laagste tarief belast.

Ten slotte nog een enkele opmerking over het budgettaire belang van de successie-, schenkings- en overgangsbelaasting.

De drie belastingen tezamen zorgen voor een opbrengst die naar verwachting in 2001 zal uitkomen op ca. f 3,5 mrd. Tabel 1 geeft een overzicht van de opbrengst van de drie belastingen vanaf 1995. Uit de tabel blijkt dat over de periode 1995 t/m 2001 de belastingopbrengst ruim is verdubbeld.

Tabel 1: Opbrengst successiebelasting, schenkingsbelasting en overgangbelasting 1995–2001 (op kasbasis in duizenden f)¹

Jaar	Opbrengst
1995	1 705
1996	1 950
1997	2 086
1998	2 468
1999	2 844
2000	3 269
2001	3 564

¹ Het cijfer over 2001 is een raming.

2. Analyse en beoordeling van de voorstellen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk gaat het kabinet in op de voorstellen die worden gedaan in het rapport van de werkgroep Moltmaker. De voorstellen worden telkens vergeleken met de huidige regeling en het kabinet geeft zijn visie op de voorstellen en formuleert waar nodig alternatieven. Het kabinet heeft het voornemen om met betrekking tot enkele onderwerpen reeds voor het jaar 2002 met wetsvoorstellen te komen, indien daarvoor voldoende budgettaire middelen gevonden zullen worden. Dit geldt voor het partnerbegrip, de partnervrijstelling, de waardering van ondernemingsvermogen en de bedrijfsopvolging. Ten aanzien van de andere onderwerpen is implementatie in 2002 niet haalbaar omdat voor deze onderwerpen nog nadere studie en overleg nodig is dan wel omdat in 2002 de benodigde budgettaire ruimte ontbreekt.

2.2 Verwantschap en relaties

2.2.1 Algemeen

In de Successiewet 1956 is de graad van verwantschap of de relatie (echtenoten, samenwoners) tussen de erflater of schenker en de verkrijger in twee opzichten van belang.

- a. Het stelsel van tarieven en vrijstellingen in de successiewet is in hoofdzaak gebaseerd op de mate van verwantschap tussen erflater/schenker en verkrijger¹. De tarieven worden hoger naarmate de verwantschap tussen erflater/schenker en verkrijger geringer wordt. Daarnaast kent de wet specifieke vrijstellingen in gevallen waarin de verwantschap nauwer is. De werkgroep doet met betrekking tot deze materie een aantal voorstellen die in de hierna volgende onderdelen zullen worden besproken.
- b. Verwantschap en relaties spelen onder meer een rol bij een aantal van de zogenoemde fictiebepalingen in de successiewet. Over het algemeen verruimen deze bepalingen voor de toepassing van de successiewet het civielrechtelijke begrip «verkrijging krachtens erfrecht» om daarmee het ontgaan van successiebelasting te bestrijden. Hier is dus de relatie of de verwantschap bepalend voor het antwoord op de vraag of sprake is van een belastbaar feit in de zin van de successiewet en gaat het niet om de toepassing van het tarief of de vrijstellingen. Men zou hier kunnen spreken van groepen «verbonden personen» hoewel daarbij opgemerkt moet worden dat het daarbij in de successiewet om een andere kring van personen gaat dan die welke in de Wet IB 2001 met dat begrip worden aangeduid. In dit kabinetsstandpunt zal op de vraag of in de successiewet deze kring van personen moet worden herzien, niet worden ingegaan. In het rapport van de werkgroep worden hieraan ook geen bijzondere beschou-

¹ Een uitzondering hierop vormt overigens het bijzondere proportionele tarief voor verkrijgingen door algemeen nut beogende instellingen.

wingen gewijd. Deze problematiek zal op een later tijdstip in breder verband worden gezien, met als basis de Wet IB 2001.

2.2.2 Partnerbegrip en de vrijstelling voor de partner

2.2.2.1 Inleiding

Bij de herziening van de successiewetgeving zullen keuzes moeten worden gemaakt bij de invulling van het partnerbegrip. Het belang van het partnerbegrip is, zoals hiervóór opgemerkt, onder meer gelegen in de tariefgroepindeling en de vrijstelling voor partners. Hierna wordt aan de hand van de voorstellen van de werkgroep Moltmaker en een vergelijking met het partnerbegrip in de Wet IB 2001 en in pensioenregelingen toegevoerd naar een nieuw partnerbegrip in de successiewet. Aangezien gehuwden en geregistreerde partners per definitie partners zijn, ligt het zwaartepunt op de behandeling van ongehuwd en ongeregistreerd samenwonenden.

2.2.2.2 Het partnerbegrip in de huidige successiewet

In de Successiewet 1956 bestaat een vrijstelling voor gehuwden (deze bedraagt in het jaar 2001 f 598 149). Indien een verkrijging die vrijstelling te boven gaat, wordt het meerdere belast volgens tariefgroep I. Deze faciliteiten gelden uiteraard ook voor geregistreerde partners. Voor ongehuwd samenwonenden bestaat een bijzondere regeling waardoor zij na verloop van tijd op dezelfde wijze worden behandeld als gehuwden en geregistreerde partners. Kort samengevat komt de regeling hierop neer dat ongehuwd samenwonenden die tot het tijdstip van het overlijden of de schenking, na hun 22e jaar gedurende een aaneengesloten periode van ten minste vijf jaar een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd voor hun onderlinge schenkingen of verkrijgingen worden ingedeeld in tariefgroep I. Indien de gezamenlijke huishouding van ongehuwd samenwonenden na beider 22e jaar vijf jaar heeft bestaan, is ook de vrijstelling gelijk aan de vrijstelling voor gehuwden. Voor de vrijstelling voor ongehuwd samenwonenden geldt voor de eerste vijf jaar van de samenwoning een ingroeiregeling. Indien de hiervóór bedoelde gezamenlijke huishouding twee, drie of vier jaren heeft geduurd, bedraagt de vrijstelling f 119 630 (20% van de vrijstelling voor gehuwden), f 179 446 (30% van de vrijstelling voor gehuwden) onderscheidenlijk f 239 261 (40% van de vrijstelling voor gehuwden).

2.2.2.3 Beoordeling voorstellen van de werkgroep

In § 3.1 heeft de werkgroep zich gebogen over de vraag welk tarief en welke vrijstellingen moeten gelden voor verkrijgingen door partners. De werkgroep heeft daarbij onder partners verstaan de niet van tafel en bed gescheiden echtgenoot en de geregistreerde partner. Verder ziet de werkgroep als partner degene die:

- na zijn achttiende jaar gedurende een aaneengesloten periode van ten minste drie jaren onmiddellijk voorafgaande aan het overlijden of de schenking met de erflater of schenker een gezamenlijke huishouding heeft gevoerd, en;
- kan aantonen dat hij gedurende die periode op eenzelfde adres heeft gewoond als de erflater of schenker, en;
- met deze een notariële samenlevingsovereenkomst heeft gesloten.

Onder deze omschrijving zouden naar de mening van de werkgroep niet moeten vallen de bloed- en aanverwanten in de rechte lijn van de erflater of schenker, iets wat nu wel het geval is. Voorts is de werkgroep van mening, dat bij het overlijden of de schenking slechts één persoon als partner moet kunnen worden aangemerkt. Voor het onderscheid tussen tweerelaties en meerrelaties zou de werkgroep, aangenomen dat er meer dan één persoon voldoet aan de eisen van samenwoning en gezamenlijke huishouding, als objectief criterium willen hanteren dat de erflater of

schenker slechts met één persoon een notariële samenlevingsovereenkomst heeft gesloten. Indien bijvoorbeeld een erflater samenwoonde met een moeder en haar dochter, zal slechts degene met wie de erflater de samenlevingsovereenkomst heeft gesloten als partner kunnen worden aangemerkt. Voor de ander geldt dan geen bijzondere vrijstelling, maar eventueel wel tariefgroep I. Dit laatste (geen bijzondere vrijstelling maar wel tariefgroep I) geldt voor beiden indien de erflater met beiden een samenlevingsovereenkomst had gesloten.

2.2.2.4 Naar een nieuw partnerbegrip in de successiewet

Het ligt in de rede bij een keuze voor de invulling van het begrip partner in de successiewet te bezien of, en zo ja in hoeverre, aansluiting mogelijk is bij het partnerbegrip in de Wet IB 2001. Bij die afweging spelen een aantal aspecten een rol. Enerzijds zou het wenselijk kunnen zijn het partnerbegrip in de fiscaliteit zo veel mogelijk te harmoniseren, anderzijds verbinden de Wet IB 2001 en de successiewet aan het zijn van partner verschillende rechtsgevolgen. Het karakter van beide wetten is niet hetzelfde. Zo ziet de inkomstenbelasting op jaarlijkse inkomensstromen en hoe deze toe te delen aan de partners en ziet de successiewet op geldstromen bij overlijden of schenking. Hierdoor zou een verschil in de definitie van het partnerbegrip ook naar de mening van het kabinet kunnen worden gerechtvaardigd. Aangezien het belang van het partnerbegrip in de successiewet primair ligt bij de vrijstelling bij overlijden is het ook denkbaar andere invalshoeken, bijvoorbeeld de behandeling van de partner in pensioenregelingen, in de beschouwing te betrekken.

Het partnerbegrip in de Wet IB 2001

In artikel 1.2 van de Wet IB 2001 is een definitie van het begrip partner opgenomen. Deze definitie geldt als hoofdregel voor de toepassing van die wet. Onder het begrip partner wordt op grond van dat artikel verstaan:

- de echtgenoot of geregistreerde partner mits geen sprake is van duurzaam gescheiden leven;
- ongehuwd samenwonenden die aan bepaalde voorwaarden voldoen.

De eisen die in artikel 1.2 Wet IB 2001 aan ongehuwd samenwonenden worden gesteld zijn:

1. beiden zijn meerderjarig; indien sprake is van bloedverwantschap geldt de verzwaarde eis dat beiden ten minste 27 jaar oud zijn;
2. zij hebben in het kalenderjaar ten minste 6 maanden een gezamenlijke huishouding gevoerd;
3. zij hebben gedurende ten minste de hiervóór genoemde periode van 6 maanden op hetzelfde adres ingeschreven gestaan in de GBA;
4. zij kiezen er beiden uitdrukkelijk voor als partner te worden aangemerkt.

In alle gevallen geldt dat buitenlandse belastingplichtigen niet als partner kunnen worden aangemerkt.

Vergelijking van het partnerbegrip in de Wet IB 2001 en het partnerbegrip in het voorstel van de werkgroep

Het partnerbegrip zoals de werkgroep dat voorstelt, wijkt af van het partnerbegrip in artikel 1.2 van de Wet IB 2001 (verwijzingen hierna naar het partnerbegrip in de Wet IB 2001 hebben betrekking op deze bepaling). Deze verschillen vloeien voort uit het verschil tussen de aard en de functie van de successiewet en de Wet IB 2001. Zo wordt in de Wet IB 2001 voor het partnerbegrip getoetst op het al dan niet duurzaam gescheiden leven (een materieel criterium), terwijl de werkgroep Moltmaker toetst op het formele criterium van al dan niet gescheiden zijn van tafel en bed. Verder komt de uitzondering voor buitenlandse belastingplichtigen in de successiewet niet voor.

Wat betreft ongehuwd samenwonenden is eveneens sprake van verschillen. Zo bedraagt de termijn waarin sprake dient te zijn geweest van een gemeenschappelijke huishouding in de Wet IB 2001 zes maanden. Verder kent die wet niet het vereiste van een notariële samenlevingsovereenkomst. Voorts kunnen in de Wet IB 2001 ook bloedverwanten in rechte lijn van 27 jaar of ouder kwalificeren als partner. Ook het element van de keuze komt alleen in de Wet IB 2001 voor.

Anders dan in de Wet IB 2001 kunnen in het voorstel van de werkgroep Moltmaker bloedverwanten in de rechte lijn geen partners zijn. Doorslaggevend voor dit verschil is, dat de kwalificatie als partner in het kader van de successiewet leidt tot de toekenning van een grote faciliteit. De voorstellen van de werkgroep kunnen er toe leiden dat bloedverwanten in de rechte lijn de vrijstellingen in de huidige wet wegens het voeren van een gemeenschappelijke huishouding verliezen. Het kabinet heeft begrip voor deze voorstellen. De huidige regeling kan er immers toe leiden dat één kind wordt bevoordeeld boven andere, niet thuiswonende, kinderen. Bovendien is in hoofdstuk 1 reeds aangegeven dat het kabinet veel belang hecht aan het heffen van de belasting bij vermogensverschuiving tussen generaties. Hier wordt nog wel eens tegen ingebracht de gevallen waar de bloedverwanten een zodanige leeftijd hebben bereikt, dat er eigenlijk niet meer echt sprake is van een ouder/kind-relatie. Daarbij past de kanttekening dat in de voorstellen van de werkgroep wel specifieke tegemoetkomende regelingen blijven bestaan voor bloedverwanten in rechte lijn.

De minimumduur van de gemeenschappelijke huishouding wordt in het voorstel van de werkgroep op drie jaar gesteld. Hier is sprake van een substantieel verschil met de termijn van zes maanden in de Wet IB 2001 en het is naar de mening van het kabinet maar de vraag in hoeverre dit verschil wordt gerechtvaardigd door het verschil in aard en functie tussen de successiewet en de Wet IB 2001. Het kabinet is wel van mening dat er een termijn gesteld mag worden, met als argument dat de relatie tussen de partners als duurzaam moet kunnen worden beschouwd. Verder zijn de voorstellen van de werkgroep nadelig voor personen die na hun 22e jaar meer dan twee maar minder dan drie jaren een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd. Deze hebben, zoals hiervóór beschreven, op grond van de bepalingen van de Successiewet 1956 een vrijstelling van f 119 630 en in het voorstel van de werkgroep geen bijzondere faciliteiten. Dit lijkt het kabinet een ongewenst gevolg van de voorstellen.

Het voorstel stelt, anders dan in de Wet IB 2001, niet als eis dat de betrokkenen bij de Belastingdienst een keuze uitbrengen voor het partnerschap. Het is naar de mening van het kabinet terecht dat deze eis in het kader van de successiewetgeving niet automatisch wordt gesteld. Een expliciete keuze voor een behandeling als partner wordt in de inkomstenbelasting bij het doen van aangifte elk jaar volgens een gestandaardiseerd proces gemaakt. Op het aangiftebiljet voor de inkomstenbelasting wordt de vraag of gedurende meer dan zes maanden een gemeenschappelijke huishouding is gevoerd elk jaar dat het biljet weer wordt ingevuld, opnieuw gesteld. Voor de successiebelasting vindt geen jaarlijkse aangifte plaats. Dit houdt in dat een afzonderlijke aanmeldingsprocedure zou moeten worden ontwikkeld. Het kabinet acht dat vanwege de te verwachten uitvoeringsproblemen geen dwingend, voor iedereen, voorgeschreven weg. Het moet mogelijk zijn door middel van een verklaring vooraf zekerheid te verkrijgen over het al dan niet erkend zijn als partner. Indien een dergelijke verklaring er door omstandigheden niet is, acht het kabinet de gevolgen van niet toekennen van de faciliteiten ongewenst als bij overlijden van een der partners moet worden geconstateerd dat aan de overige voorwaarden reeds wel gedurende langere tijd werd voldaan. Het

ligt naar het oordeel van het kabinet daarom meer voor de hand om, overeenkomstig het voorstel van de werkgroep, aan te sluiten bij het bestaan van een notariële samenlevingsovereenkomst. In het voorstel van de werkgroep wordt alleen het bestaan van een dergelijke overeenkomst geëist, zonder dat aan de inhoud van die overeenkomst eisen worden gesteld. Dit acht het kabinet onvoldoende. De achterliggende gedachte bij deze eis is immers dat betrokkenen in deze samenlevingsovereenkomst jegens elkaar een zorgplicht zijn aangegaan. De zorgplicht moet dan ook naar de mening van het kabinet in enige mate in de te stellen criteria terugkomen. Een gelijkstelling van de ongehuwd samenwonenden met gehuwden en geregistreerde partners, zodat ook de termijn van zes maanden niet meer nodig zou zijn, acht het kabinet echter niet wenselijk. Een eenmaal aangegaan huwelijk schept rechten, ondermeer op het terrein van alimentatie, die in een samenlevingscontract ook wel kunnen maar niet hoeven te zijn vastgelegd. Bovendien dient een verschil tussen het huwelijk of een geregistreerd partnerschap en een samenlevingscontract te worden gerespecteerd in die zin dat partners het verschil in rechtsgevolgen bewust wensen. Het kabinet vindt het daarom niet opportuun om aan een samenlevingscontract zodanige extra eisen te stellen dat de daaraan verbonden rechtsgevolgen uiteindelijk exact gelijk zijn aan die van een huwelijk of een geregistreerd partnerschap.

Tot slot heeft het kabinet in aanvulling op het voorgaande gekeken naar de mogelijkheid een koppeling te leggen tussen de behandeling in de inkomstenbelasting en de successiewet. Achterliggende gedachte bij deze benadering is dat belastingplichtigen die voor de toepassing van de ene belastingwet als partner willen worden aangemerkt, in deze keuze consequent dienen te zijn. Het criterium dient dan wel negatief te worden geformuleerd. Indien samenwonenden bijvoorbeeld gedurende de laatste 5 jaar voor de inkomstenbelasting niet gekozen hebben om als partner te worden behandeld, maar wel aan de overige criteria voldoen, kwalificeren ze toch niet voor het partnerschap in de zin van de successiewet. Een mededeling met een dergelijke strekking zou kunnen worden opgenomen in het aangiftebiljet voor de inkomstenbelasting.

Partnerbegrip in pensioenregelingen

Hiervóór is het voorgestelde partnerbegrip vergeleken met het partnerbegrip in de Wet IB 2001. Hoewel de werkgroep Moltmaker in haar rapport niet op deze mogelijkheid is ingegaan, is het ook zinvol het voorstel te vergelijken met het partnerbegrip dat de pensioenverzekeraars hanteren om te bepalen of een ongehuwd samenwonende in aanmerking komt voor een nabestaandenpensioen. De eisen die de grote verzekeraars daarbij stellen, vertonen sterke overeenkomsten. Om als partner te worden aangemerkt moet doorgaans aan de volgende eisen zijn voldaan. Daarbij moet wel bedacht worden dat pensioenregelingen niet allemaal hetzelfde partnerbegrip hanteren.

- a. De eerste eis is dat er een gemeenschappelijke huishouding moet worden gevoerd en dat beide partners in de GBA ingeschreven staan op hetzelfde woonadres.
- b. Soms, maar niet altijd, wordt de eis gesteld dat de gemeenschappelijke huishouding een bepaalde tijd heeft bestaan (een termijn van zes maanden komt vaker voor).
- c. Verder dient er een notariële samenlevingsovereenkomst afgesloten te zijn.
- d. Soms moet de partner vooraf zijn aangemeld bij de pensioenverzekeraar.
- e. Er kan slechts één partner zijn¹,
- f. En ten slotte kunnen bloedverwanten in rechte lijn geen partner zijn.

¹ Een gewezen partner kan eventueel wel pensioenrechten hebben opgebouwd tijdens het bestaan van het partnerschap en daaraan nog pensioenrechten onttelen.

De bovenstaande eisen wijken op twee onderdelen af van het voorstel van de werkgroep. Bij de pensioenregelingen moet een partner soms van tevoren zijn aangemeld en volgens het voorstel niet. Bij de grote verzekeraars wordt ofwel geen eis gesteld aan de tijd dat een gemeenschappelijke huishouding heeft bestaan ofwel een kortere termijn, vaker van zes maanden.

De functie van het partnerbegrip voor de successiewet en pensioenregelingen is in wezen niet heel verschillend, zodat los van de hierboven genoemde verschillen de criteria die de pensioenregelingen stellen ook goede aanknopingspunten bevatten voor het stellen van criteria aan het partnerbegrip.

Geconcludeerd kan in elk geval worden dat zowel het partnerbegrip in de Wet IB 2001 als het partnerbegrip dat pensioenverzekeraars hanteren, veel bruikbare elementen bevatten voor een definitie van het partnerbegrip in de successiewet.

2.2.2.5 Standpunt van het kabinet

Alles afwegende heeft het kabinet een voorkeur voor een partnerbegrip waaronder naast gehuwden en geregistreerde partners ook ongehuwd samenwonenden worden begrepen. Wat betreft ongehuwd samenwonenden dient naar het oordeel van het kabinet de voorwaarde te worden gesteld dat sprake is van een samenlevingsvorm die in termen van duurzaamheid en onderlinge zorgplicht naar maatschappelijke opvattingen gelijkwaardig is met het huwelijk en het geregistreerde partnerschap. De toetsing van dit criterium zou eruit moeten bestaan dat ongehuwd samenwonenden in beginsel geacht worden een dergelijke gelijkwaardige relatie te hebben indien sprake is van een na beider 18e jaar gedurende ten minste zes maanden gevoerde duurzame gezamenlijke huishouding door twee personen, niet zijnde bloedverwanten in de rechte lijn, die in de gemeenschappelijke basisadministratie op hetzelfde adres zijn ingeschreven. Met de termijn van zes maanden wordt aangesloten bij de termijn in de Wet IB 2001. Het kabinet ziet geen aanleiding om voor de successiebelasting een afwijkende termijn te eisen. Een extra argument voor een termijn van zes maanden is dat met deze termijn aangesloten wordt met termijnen die ook in verscheidene pensioenregelingen worden gehanteerd. Voorts zou de wederzijdse zorgplicht moeten zijn vastgelegd in een notarieel samenlevingscontract. Niet voor het partnerschap komen in aanmerking samenwonenden die, al hadden ze daarvoor wel kunnen kiezen bij de aangifte inkomstenbelasting, gedurende vijf jaar hiervoor niet hebben gekozen. Tot slot is het kabinet van mening dat alleen tweerelaties kunnen kwalificeren als partner en dat meerrelaties hiervoor niet in aanmerking kunnen komen.

Hoewel het kabinet, zoals hiervoor opgemerkt, van mening is dat voor de successiebelasting een termijn van zes maanden adequaat is, heeft het kabinet enige aarzeling of ook voor de schenkingsbelasting deze termijn lang genoeg is. Schenkingen zijn te voorzien en te plannen en het kabinet wenst mogelijk oneigenlijk gebruik te voorkomen. Om deze reden stelt het kabinet voor dat voor de heffing van schenkingsbelasting ongehuwd samenwonenden pas na een samenlevingsduur van 2 jaar als partners worden aangemerkt.

Het kabinet is voornemens een en ander door middel van een wetswijziging ingang te doen vinden per 1 januari 2002.

2.2.3 Algehele vrijstelling

2.2.3.1 Huidige regeling

Voor de huidige regeling betreffende de vrijstelling voor partners wordt verwezen naar § 2.2.2.2.

2.2.3.2 Voorstellen van de werkgroep Moltmaker

In § 3.1.8 van het rapport van de werkgroep Moltmaker pleit een ruime meerderheid van de werkgroep voor een algehele vrijstelling voor partners. Bij de standpuntbepaling over de vraag of voor partners een algehele vrijstelling zou moeten gelden, heeft de werkgroep twee zaken in haar overwegingen betrokken.

a. Het buitenkansbeginsel.

Uitgangspunt is dat één van de belangrijkste rechtvaardigingsgronden voor het heffen van successiebelasting het toevalsbeginsel is, vermogen valt je zomaar in de schoot. Van een dergelijke buitenkans in vermogensrechtelijke zin is in het algemeen in de beleving van een langstlevende die zijn of haar partner verliest geen sprake. Bij een (nog steeds in de meeste gevallen bestaande) algehele gemeenschap van goederen zal men zeker niet het gevoel hebben rijker te zijn geworden door het overlijden van de partner, maar zelfs in de gevallen van volledige uitsluiting van gemeenschap van goederen zonder finaal verrekenbeding, was de welstand van de partners gebaseerd op hun beider vermogen als totaliteit. Daarbij past niet dat de fiscus daarop inbreuk maakt bij het overlijden van de eerststervende, maar veeleer, dat de fiscus pas belasting gaat heffen bij het overlijden van de langstlevende (de continuïteitsgedachte). In deze benadering past een volledige vrijstelling voor de verkrijging door partners.

b. De verzorgingsgedachte.

Hierbij wordt er vanuit gegaan dat via vrijstellingen voldoende ruimte wordt geboden om tegemoet te komen aan de verzorgingsbehoefte van de langstlevende. Deze benadering vinden we ook terug in de huidige successiewetgeving, waarin pensioenen en daarmee op één lijn te stellen andere periodieke uitkeringen worden vrijgesteld met daarnaast een kapitaalvrijstelling van f 598 149, waarop bedoelde pensioenen (gedeeltelijk) worden geïmputeerd.

2.2.3.3 Standpunt van het kabinet

Op grond van de volgende argumenten heeft het kabinet, net als de werkgroep, een voorkeur voor een algehele vrijstelling in de successiebelasting.

a. Het kabinet hecht grote waarde aan de continuïteitsgedachte.

b. De invoering van een algehele vrijstelling voor partners leidt tot vereenvoudiging van de wet en van de uitvoering omdat de bepalingen betreffende de pensioenimputatie kunnen verdwijnen en de premiesplitsingsproblematiek bij levensverzekeringen zich bij partners niet meer zal voordoen.

c. Ook het nieuwe erfrecht (geldend per 1 januari 2002) gaat ervan uit, dat de langstlevende echtgenoot op de oude voet kan voortleven. Weliswaar erft deze niet het gehele vermogen, maar de vorderingen van de kinderen zijn gedurende het leven niet opeisbaar.

d. Uit gegevens van de belastingdienst blijkt dat slechts een gering aantal positieve aanslagen wordt opgelegd aan echtgenoten of personen die vijf jaar of meer samenwonen. Over 1998 ging het over een totaal van 945 aanslagen.

e. Ook het doen vervallen van de waardering van de eigen woning op 60% (zie § 2.7) rechtvaardigt op zijn minst een substantiële verhoging van de vrijstelling.

f. Ten slotte kent een aantal landen, soms onder bepaalde voorwaarden, een volledige vrijstelling voor verkrijgingen door echtgenoten. Voorbeelden hiervan zijn: de Verenigde Staten van Noord-Amerika, het Verenigd Koninkrijk, Luxemburg, Noorwegen en een aantal Zwitserse kantons.

Het kabinet is voornemens voorstellen hierop betrekking hebbend in te brengen in de besluitvorming ter zake van het Belastingplan 2002.

2.2.4 Kinderen

2.2.4.1 Regelingen in de huidige wet

Kinderen van erfslaters en schenkers worden in de huidige successiewet belast in tariefgroep I, het laagste tarief. Daarnaast zijn er een aantal vrijstellingen geregeld. Kinderen jonger dan 23 jaar hebben voor de successiebelasting een vrijstelling van f 8 545 voor ieder jaar dat het kind jonger dan 23 jaar is, met dien verstande dat de vrijstelling ten minste f 17 090 bedraagt. Kinderen ouder dan 23 jaar, die grotendeels op kosten van de overledene werden onderhouden en, hetzij ouder zijn dan 60 jaar, hetzij ten gevolge van ziekte of gebreken vermoedelijk in de eerstkomende drie jaren buiten staat zullen zijn om met arbeid die voor hun kracht berekend is, de helft te verdienen van hetgeen lichamelijk en geestelijk gezonde personen van gelijke leeftijd in staat zijn aan inkomen uit arbeid te verwerven, hebben een vrijstelling van f 17 090. Overige kinderen ouder dan 23 jaar hebben een vrijstelling van f 17 090 indien het saldo van de verkrijging niet meer bedraagt dan f 51 270.

Voor de schenkingsbelasting genieten kinderen een vrijstelling van f 8 545 per jaar, waarbij voor kinderen tussen de 18 en 35 jaar de vrijstelling eenmalig wordt verhoogd tot f 42 727.

2.2.4.2 Voorstellen van de werkgroep

De werkgroep stelt voor het begrip kind en het begrip pleegkind uit te breiden. Onder kind wordt volgens het voorstel tevens verstaan het kind van de partner, ook al is er in civielrechtelijke zin geen sprake van bloed- of aanverwantschap met de erfslater of schenker.

Voor al deze verkrijgers jonger dan 23 jaar geldt een vrijstelling voor de successiebelasting van € 5 000 plus € 5 000 voor ieder jaar dat het kind jonger is dan 23 jaar. Deze vrijstelling geldt in het voorstel tevens voor verkrijgers jonger dan 23 jaar die geen kind van de erfslater (of zijn partner) zijn, maar door de erfslater twee jaren voor zijn of haar overlijden in belangrijke mate zijn onderhouden.

De voorstellen bevatten geen bijzondere vrijstelling in de successiebelasting voor kinderen van 23 jaar en ouder: voor hen geldt de algemene voetvrijstelling van € 5 000. Ook voor de schenkingsbelasting geldt de algemene voetvrijstelling van € 5 000 per kalenderjaar die voor kinderen tussen 18 en 35 jaar eenmalig wordt verhoogd tot € 25 000. Voor zover de verkrijging uitgaat boven de vrijstelling wordt die belast volgens tariefgroep I.

In een aantal gevallen worden kinderen ouder dan 23 jaar volgens de voorstellen zwaarder belast. In het huidige stelsel geldt voor kinderen voor de successiebelasting een vrijstelling van f 17 090 die echter vervalt indien per saldo meer wordt verkregen dan f 51 270. De (vaste) vrijstelling in het voorstel van € 5 000 (f 11 019) betekent overigens een geringe achteruitgang voor kinderen met verkrijgingen tussen f 11 019 en f 51 270. Omdat de werkgroep voorstelt het toptarief van tariefgroep I te verhogen van 27% naar 30%, zullen in het voorstel grote verkrijgingen door kinderen substantieel zwaarder worden belast.

2.2.4.3 Standpunt van het kabinet

Het kabinet stemt in beginsel in met de voorgestelde uitbreiding van het begrip kind en de voorstellen die zien op de vereenvoudiging van de vrijstelling voor kinderen van 23 jaar en ouder. De aanpassing van de vrijstelling en de wijzigingen in het tarief mogen er naar de mening van het kabinet echter niet toe leiden dat verkrijgingen door kinderen zwaarder worden belast dan nu het geval is. Mede gezien de budgettaire problematiek die samenhangt met het invoeren van de verruimingsvoorstellen van de werkgroep zonder tegelijkertijd de belasting voor

kinderen te verhogen, ziet het kabinet thans geen mogelijkheid dit deel van de voorstellen in wetswijzigingen om te zetten.

2.2.5 Verwanten in de zijlinie

2.2.5.1 Huidige regeling

In de huidige wet worden verkrijgingen door broers en zussen van de erflater of schenker belast in tariefgroep II, waarin het marginale tarief, afhankelijk van de hoogte van de verkrijging, oploopt van 26% tot 53%. Kinderen van broers en zussen worden voor de toepassing van het tarief en de vrijstellingen op dezelfde voet behandeld als willekeurige derden. Zij vallen in tariefgroep III (41–68%). Een verwantschap verder dan de tweede graad in de zijlinie (broers en zussen) is voor de toepassing van het tarief en de vrijstellingen in de successiewet derhalve niet relevant.

2.2.5.2 Voorstel van de werkgroep

Als onderdeel van de wijzigingsvoorstellen betreffende de tariefgroep-indeling stelt de werkgroep voor kinderen van broers en zussen over te brengen van tariefgroep III naar tariefgroep II en voorts de tarieven in tariefgroep II te verlagen van de huidige 26–53% naar 25–45%. Verder gaat ook voor deze groep verkrijgers de algemene voetvrijstelling van € 5 000 gelden. Neven en nichten worden dan op dezelfde manier behandeld als broers en zussen zelf. De werkgroep beargumenteert dit voorstel vanuit een maatschappelijk gevoel dat de druk op verkrijgingen door neven en nichten als te hoog wordt ervaren.

2.2.5.3 Standpunt van het kabinet

Het kabinet huldigt in principe het standpunt van de werkgroep. Het kabinet overweegt bij neven en nichten wel een vorm van een toeslag op de tariefpercentages te leggen, vergelijkbaar met de toeslag die ook in het huidige systeem geldt voor kleinkinderen van erflaters. De gedachte hierachter is dat bij het heffen van successiebelasting wordt beoogd dat in elke generatie belasting geheven wordt en dat overslaan van generaties niet aantrekkelijk wordt gemaakt. Gezien de budgettaire problematiek die samen hangt met het invoeren van de verruimingsvoorstellen van de werkgroep zonder tegelijkertijd de belasting voor kinderen te verhogen, ziet het kabinet geen mogelijkheid de voorstellen met betrekking tot neven en nichten reeds per 1 januari 2002 in wetswijzigingen om te zetten. Daarnaast acht het kabinet het van belang te onderzoeken wat in de samenleving het draagvlak is voor verschuiving van lastendruk tussen generaties, bijvoorbeeld ten nadele van kinderen en ten voordele van kinderen van broers en zussen. Dit voorjaar is hiertoe reeds een onderzoek gestart, waarvan de resultaten in het komend najaar mogen worden verwacht. De onderzoeksresultaten zullen daarna aan de Tweede Kamer ter beschikking worden gesteld.

2.3 Ondernemingsvermogen en bedrijfsopvolging

2.3.1 Inleiding

In het rapport worden voorstellen gedaan met betrekking tot de waardering van ondernemingsvermogen, en wordt, overeenkomstig de taakopdracht van de werkgroep, uitvoerig ingegaan op de problematiek rond de bedrijfsopvolging. Op deze voorstellen wordt hierna ingegaan.

2.3.2 Waardering ondernemingsvermogen

2.3.2.1 Huidige regeling

Voor de successiewetgeving vormt de waarde in het economische verkeer van het verkregene de basis van de heffing. In de huidige successiewet

bestaat echter onduidelijkheid over de wijze waarop de waarde van een onderneming van een natuurlijk persoon moet worden bepaald. Dat komt omdat enerzijds uit de wet voortvloeit dat een onderneming als een samenhangend geheel moet worden gewaardeerd, dus niet als een losse verzameling activa en passiva, maar anderzijds, op grond van de parlementaire geschiedenis, de in de onderneming aanwezige goodwill bij de waardebepaling buiten beschouwing moet blijven. Door deze tegenstrijdige eisen is een reële waardering van de onderneming niet goed mogelijk.

Uit het feit dat goodwill buiten beschouwing blijft, vloeit tevens voort dat de rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven van invloed is op de waarde die voor de successiewet in aanmerking wordt genomen. Bij een persoonlijke onderneming blijft goodwill buiten beschouwing. Bij een onderneming in BV-vorm vererft niet de onderneming maar een pakket aandelen van de BV. Bij de bepaling van de waarde van die aandelen speelt de goodwill van de onderneming in de BV wel een rol. Het resultaat is dat ondernemingen die in de vorm van een BV worden gedreven over het algemeen zwaarder belast zullen worden dan persoonlijke ondernemingen. De Hoge Raad heeft de vinger gelegd op deze ongelijke behandeling (HR 14 juli 2000, nr. 35 059, BNB 2000/306). De Hoge Raad zag echter «gelet op de te dezen geboden terughoudendheid, geen grond zelf in het door de discriminerende regeling veroorzaakte rechtstekort te voorzien. Zulks dient vooralsnog aan de wetgever te worden overgelaten». Dit feit dwingt derhalve op zichzelf reeds tot wettelijke aanpassingen.

2.3.2.2 Beoordeling voorstellen werkgroep

De werkgroep signaleert de hiervoor genoemde problemen in haar rapport. Zij stelt voor om het beginsel dat een onderneming moet worden gewaardeerd op de going-concernwaarde als uitgangspunt te nemen, hetgeen impliceert dat er bij de waardebepaling van wordt uitgegaan dat de onderneming wordt voortgezet. Voorgesteld wordt om ook bij persoonlijke ondernemingen de aanwezige goodwill of badwill voor de toepassing van de successiewet in de waarde van de onderneming tot uiting te laten komen. Dit voorstel leidt doorgaans tot een reële waardering van ondernemingen, zonder onderscheid naar de rechtsvorm en in zoverre steunt het kabinet dit voorstel. Toch behoeft het voorstel van de werkgroep naar de mening van het kabinet een aanvulling. Het kabinet gaat er, evenals de werkgroep, van uit dat voor de successiewetgeving de waarde in het economische verkeer van het verkregene de basis van de heffing moet zijn. Het voorstel van de werkgroep voldoet niet aan die eis bij slecht renderende bedrijven waarbij de going-concernwaarde van de onderneming lager is dan de liquidatiewaarde van die onderneming. De waarde in het economische verkeer van de vermogenscomponenten waaruit de onderneming bestaat is dan hoger dan de waarde going-concern. De waarde van een dergelijke onderneming zou dan ook naar de mening van het kabinet in eerste aanleg op de liquidatiewaarde moeten worden gesteld. Nu wil het kabinet hier meteen bij opmerken dat een dergelijke waardering bij die bedrijven een bedrijfsopvolging in de weg kan staan en dat dan ook vervolgens aanvullende maatregelen nodig zijn om dit ongewenste effect te voorkomen. Die aanvullende maatregelen hebben echter niet zozeer het karakter van waarderingsregels als wel van een faciliteit bij bedrijfsopvolging en komen hierna aan de orde bij het onderdeel bedrijfsopvolging.

2.3.2.3 Standpunt van het kabinet

Het kabinet stemt in met dit voorstel van de werkgroep voor de waardering van ondernemingsvermogen met dien verstande dat de waarde van een onderneming altijd ten minste op de liquidatiewaarde zou moeten worden gesteld. Voor ondernemingen waarvan de going-concernwaarde beneden de liquidatiewaarde ligt, zijn aanvullende maatregelen nodig in

de sfeer van de bedrijfsopvolging. Immers, één of meer van de erfgenamen hebben blijkbaar het voornemen de onderneming als zodanig voort te zetten. Volgens het voorstel zal ook bij persoonlijke ondernemingen de goodwill in de waardering worden betrokken waardoor persoonlijke ondernemingen over het algemeen hoger gewaardeerd zullen worden en dus zwaarder belast. Onderzocht zal worden of dit leidt tot een meeropbrengst van enige omvang. Als dat het geval is zal een terugsluis worden voorgesteld, door het deel van het ondernemingsvermogen dat op grond van de faciliteit bij bedrijfsopvolging (zie hierna) buiten de heffingsgrondslag blijft (nu: 25%) te verhogen.

2.3.3 Bedrijfsopvolging

2.3.3.1 Inleiding

Indien een onderneming door vererving overgaat op de erfgenamen en door één of meer van hen wordt voortgezet, kan de verschuldigde succesiebelasting tot financiële problemen leiden die de continuïteit van de onderneming in gevaar zouden kunnen brengen. Een soortgelijke problematiek doet zich voor indien een onderneming wordt geschonken aan een bedrijfsopvolger of aan deze tegen een lage prijs wordt verkocht. In dat geval is schenkingsbelasting verschuldigd. Vooropgesteld dient te worden dat hier sprake is van verkrijging van vermogen die op grond van de beginselen van de successiewet tot belastingheffing aanleiding geeft. Tegelijkertijd spelen ook andere overwegingen een rol. Omdat het bijvoorbeeld vanuit het algemeen sociaal-economisch belang wenselijk is de continuïteit van familie-ondernemingen te bevorderen, is in de Invorderingswet 1990 een regeling opgenomen waardoor de druk van de successie- en schenkingsbelasting bij bedrijfsopvolging wordt vermindert. In de praktijk worden bij de huidige regeling op zichzelf reeds diverse knelpunten ervaren die het wenselijk maken de huidige regeling te herzien. Verder heeft ook het hiervoor gegeven kabinetsstandpunt met betrekking tot de waardering van ondernemingsvermogen gevolgen voor de maatregelen met betrekking tot de bedrijfsopvolging. Ten slotte kan nog, binnen de budgettaire mogelijkheden, een verdere verlichting van de druk van de successie- en schenkingsbelasting bij bedrijfsopvolging worden overwogen.

In het onderstaande wordt allereerst de huidige regeling geschetst en aangegeven welke knelpunten daarbij worden ervaren. Vervolgens wordt het voorstel van de werkgroep voor een herziening van de regeling behandeld gevolgd door het standpunt van het kabinet inzake deze materie.

2.3.3.2 Huidige regeling

De huidige faciliteit voor bedrijfsopvolging houdt kort samengevat het volgende in. Op grond van de Invorderingswet 1990, wordt de successie- of schenkingsbelasting die kan worden toegerekend aan 25% van het ondernemingsvermogen kwijtgescholden onder voorwaarde dat de onderneming ten minste vijf jaar wordt voortgezet (bij schenking 10 jaar). De faciliteit geldt zowel voor persoonlijke ondernemingen als voor de schenking of vererving van een pakket aanmerkelijk-belangaandelen in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001, behoudens voorzover de waarde van die aandelen voor meer dan 15% is toe te rekenen aan beleggingen. Deze aandelen moeten zowel bij de erflater/schenker als bij de verkrijger tot een aanmerkelijk belang behoren. De faciliteit komt ten goede aan degene die de onderneming voortzet dan wel de aandelen verkrijgt. Voorts geldt een kwijtschelding van het recht dat kan worden toegerekend aan quota en andere publiekrechtelijke vergunningen en van het recht dat kan worden toegerekend aan het verschil tussen waarde vrij en waarde verpacht van tot het ondernemingsvermogen behorende landbouwgronden.

De 25% vermindering van het ondernemingsvermogen wordt toegepast nadat het ondernemingsvermogen is verminderd met de waarde van eventueel daarin aanwezige quota, vergunningen en concessies van publiekrechtelijke aard. Verder wordt de waarde van de grond daarbij gesteld op de waarde in verpachte staat. De bijzondere behandeling van quota en landbouwgronden heeft de volgende achtergrond. Veel ondernemingen, bijvoorbeeld in de landbouw, hebben, door de grondprijzen en de waarde van bijvoorbeeld melkquota, een hoge intrinsieke waarde maar een lage rentabiliteit. Bij deze ondernemingen is sprake van een negatieve goodwill die in het huidige waarderingssystematiek buiten beschouwing zou moeten blijven. Om te voorkomen dat de heffing van successiebelasting de bedrijfsopvolging in de landbouw onmogelijk zou maken, is reeds jaren geleden bij resolutie een bijzondere waarderingmethode voor landbouwondernemingen goedgekeurd. Deze hield in dat een landbouwonderneming wordt gewaardeerd op basis van de afzonderlijke activa en passiva waarbij de waarde van quota op nihil wordt gesteld en de waarde van grond op de waarde in verpachte staat. Deze resolutie is ingetrokken en vervangen door de huidige bepalingen over de afwaardering van quota, vergunningen e.d. en van grond in de faciliteit voor bedrijfsopvolging in de Invorderingswet.

Bij de huidige regeling worden twee belangrijke problemen gesignaleerd. De regeling is nu opgenomen in de Invorderingswet 1990 maar zou naar zijn aard meer in het heffingstraject dan in het invorderingstraject thuishoren. De uitvoering van de huidige regeling wordt daarom zowel door de Belastingdienst als door de belastingplichtigen als moeizaam ervaren. Verder moet bij de toepassing van de regeling de waarde van bepaalde activa (quota, vergunningen e.d.) buiten aanmerking worden gelaten en worden andere activa afgewaardeerd (onbebouwde grond). Onduidelijk is hoe in deze gevallen de overige activa moeten worden gewaardeerd om tot een zinvolle waardering van de onderneming te komen.

2.3.3.3 Voorstellen van de werkgroep

De werkgroep stelt ter vervanging van de huidige regeling in de Invorderingswet 1990 een tweetal faciliteiten voor met betrekking tot de bedrijfsopvolging. Deze regelingen zouden volgens het voorstel moeten worden opgenomen in de successiewet. De eerste faciliteit houdt in dat op de intrinsieke waarde, voor zover deze bij de bepaling van de going-concernwaarde (zie over deze begrippen § 8.1 van het rapport) een rol speelt, de waarde van concessies, quota en andere publiekrechtelijke vergunningen in mindering wordt gebracht en dat de onbebouwde grond (met inbegrip van de als kweek- of teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden) mag worden gewaardeerd op de waarde in langdurig verhuurde of verpachte staat. De aldus bepaalde waarde mag echter niet lager zijn dan het bedrag dat de daarbij betrokkenen voor hun onderlinge verhouding als waarde hanteren. In de tweede plaats mag op de aldus bepaalde going-concernwaarde 25% in mindering worden gebracht. Deze faciliteiten mogen ook worden toegepast bij de waardering van het ondernemingsvermogen van lichamen, waarin de erflater of diens partner direct of indirect een substantieel belang had. Het begrip substantieel belang is niet het begrip aanmerkelijk belang van de Wet IB 2001, maar sluit aan bij het begrip dat wordt gehanteerd in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (een aandelenbezit van minimaal $\frac{1}{3}$ tezamen met de partner en de bloed- en aanverwanten in de rechte lijn en de tweede graad van de zijlijn en al dan niet tezamen met de partner ten minste 7%). Aan de faciliteiten wordt de voorwaarde verbonden dat de onderneming nog ten minste vijf jaren wordt voortgezet door iemand die krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht in het ondernemingsvermogen is gerechtigd geworden, dan wel door iemand wiens verkrijging geheel of gedeeltelijk de tegenwaarde vormt van de waarde van het ondernemingsvermogen. Voor de belasting die ingevolge de toepassing

van de faciliteiten buiten invordering is gebleven, wordt een conserverende aanslag opgelegd, welke in beginsel na vijf jaar wordt ingevorderd, tenzij wordt aangetoond, dat de onderneming gedurende die periode is voortgezet. Ook de aandelen van lichamen op wier ondernemingsvermogen de faciliteiten zijn toegepast, mogen gedurende vijf jaren niet worden vervreemd. Bij gedeeltelijke vervreemding wordt de conserverende aanslag dienovereenkomstig ingevorderd. Op de voortzettingseis en op de eis, dat de betrokkenen voor hun onderlinge verhouding van de lagere waarde blijven uitgaan, is een aantal uitzonderingen gemaakt, bijvoorbeeld bij overlijden van de voortzetter. Voor zover de aanslag betrekking heeft op ondernemingsvermogen, mag de ontvanger zonder nader onderzoek uitstel verlenen, mits van jaar tot jaar invorderingsrente wordt betaald.

Voor de schenkingsbelasting vinden de voormelde bepalingen voor zoveel mogelijk overeenkomstige toepassing ingeval een ondernemer 55 jaar is dan wel voor meer dan 45% arbeidsongeschikt en hij de onderneming schenkt (of overdraagt tegen een prijs lager dan de waarde) aan een opvolger.

2.3.3.4 Standpunt van het kabinet

Het kabinet onderschrijft het voorstel van de werkgroep om de kern van de regeling voor bedrijfsopvolging in de successiewet op te nemen. Zoals hiervoor reeds aangegeven, wordt de huidige positionering van de regeling in de Invorderingswet 1990 als moeizaam ervaren. Het kabinet is voorts van mening dat het percentage van het ondernemingsvermogen dat buiten de heffing van het successie- en schenkingsrecht blijft ten minste zou moeten worden gehandhaafd op de huidige 25% maar dat zou moeten worden onderzocht of dit percentage zou kunnen worden verhoogd (zie hierover ook § 2.3.3.5).

De in het rapport gedane voorstellen met betrekking tot de waardering van tot ondernemingsvermogen behorende onbebouwde grond en quota vergunningen e.d. roepen in het licht van de door de werkgroep gedane voorstellen met betrekking tot de waardering van ondernemingsvermogen enige vraagtekens op. De werkgroep stelt immers voor dat een onderneming moet worden gewaardeerd op going-concernbasis, dat wil zeggen dat het uitgangspunt bij de waardering is dat de onderneming wordt voortgezet (zie § 2.3.2.2). Het kabinet ziet in dat licht niet waarom, indien een bij het genoemde uitgangspunt passende waarderingsmethode is toegepast, binnen die waarderingsmethode nog forfaitaire correcties nodig zijn op bepaalde activa zoals grond en quota. Indien bij de waardering van ondernemingsvermogen positieve en negatieve goodwill worden meegenomen in de waardering van een onderneming, zijn naar de mening van het kabinet afwaarderings op bepaalde, over het algemeen weinig rendabele, activa, overbodig geworden. Deze afwaarderings worden immers reeds verwerkt in de rentabiliteitswaarde zelf en in de mate waarin de rentabiliteitswaarde bepalend is voor de gehele waarde in het economische verkeer. Het kabinet onderschrijft dit voorstel van de werkgroep dan ook niet. Wel ziet het kabinet vervolgens, zoals ook al eerder aangegeven, aanleiding om maatregelen voor te stellen voor ondernemingen waarvan, strikt economisch gezien, liquidatie voor de hand zou liggen, maar die desalniettemin door een erfgenaam worden voortgezet. Zoals opgemerkt in onderschrijft het kabinet het voorstel van de werkgroep dat een onderneming in beginsel moet worden gewaardeerd op going-concernbasis maar is wel van mening dat de waarde ten minste op de liquidatiewaarde moet worden gesteld.

In gevallen waarin de going-concernwaarde van een onderneming beneden de liquidatiewaarde ligt, zou deze lagere waarde naar de mening van het kabinet als grondslag voor de heffing van de successie- en schenkingsbelasting kunnen dienen, mits de onderneming ook daadwer-

kelijk gedurende vijf jaren wordt voortgezet. Indien aan deze voortzettingseis in die periode niet wordt voldaan, zou naar de mening van het kabinet alsnog heffing moeten plaatsvinden op basis van de liquidatiewaarde.

Bij de hiervoor bedoelde waardering beneden de liquidatiewaarde zal de rentabiliteitswaarde van de onderneming een overwegende rol spelen. Vaak zal het niet eenvoudig zijn deze rentabiliteitswaarde vast te stellen en bij de bedrijfsopvolger kan mede hierdoor onzekerheid bestaan over de waarde die voor de toepassing van de successiewet aan de onderneming zal worden toegekend. Voor deze problematiek zal aansluiting worden gezocht bij hetgeen de werkgroep in § 8.1.2 van haar rapport opmerkt over het vaststellen van rentabiliteitswaarde. Deze moet objectief worden vastgesteld, aldus de werkgroep, dat wil zeggen onafhankelijk van het feitelijk in het concrete geval gevoerde ondernemingsbeleid of van de wijze van financiering. Ter vermijding van uitvoeringsproblemen en om onzekerheid bij de bedrijfsopvolger over de waarde die aan de onderneming zal worden toegekend zoveel mogelijk te voorkomen, zouden in de gedachte van de werkgroep over de rentabiliteitswaarde tussen de ondernemersorganisaties en de Belastingdienst afspraken kunnen worden gemaakt, gedifferentieerd naar soort onderneming en eventueel per regio. Op dit moment geldt de faciliteit voor bedrijfsopvolging zowel voor persoonlijke ondernemingen als voor de schenking of vererving van een pakket aanmerkelijk-belangaandelen (in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001). Deze aandelen moeten zowel bij de erflater/schenker als bij de verkrijger tot een aanmerkelijk belang behoren. De werkgroep doet met betrekking tot de aandelen twee voorstellen. Het eerste voorstel betreft de omvang van het aandelenpakket. Nu is de faciliteit van toepassing indien ten minste 5% van de aandelen overgaat, waarbij wat betreft de omvang van dit belang wordt aangesloten bij het aanmerkelijk-belangcriterium in de inkomstenbelasting. De werkgroep stelt op dit punt een aanscherping voor en wil aansluiten bij de vroegere inkomstenbelastingdefinitie voor een aanmerkelijk belang. Dit zou inhouden dat de erflater tezamen met zijn partner en een beperkte kring van bloed- en aanverwanten ten minste 33 $\frac{1}{3}$ % van de aandelen heeft en tezamen met zijn partner ten minste 7%. Het kabinet wil hierbij opmerken dat het niet voor de hand ligt de bestaande faciliteit voor bedrijfsopvolging aan te scherpen, tenzij daarvoor, bij voorbeeld op grond van in de praktijk gebleken problemen, een goede aanleiding bestaat. Een dergelijke aanleiding is er naar de mening van het kabinet niet. Wel wordt de huidige regeling als ingewikkeld ervaren en bestaat behoefte aan vereenvoudiging. Het voorstel van de werkgroep, een nieuw criterium te introduceren dat afwijkt van het aanmerkelijk-belangcriterium uit de huidige en de vorige wet inkomstenbelasting, zou naar de mening van het kabinet geen bijdrage leveren aan deze gewenste vereenvoudiging. Naar de mening van het kabinet zou dit voorstel van de werkgroep dan ook niet moeten worden gevolgd. De werkgroep stelt verder voor om de eis dat de aandelen ook bij de verkrijger tot een aanmerkelijk belang moeten behoren te schrappen. Naar de mening van het kabinet is dit een goed voorstel: voor de problemen die de heffing van successie- of schenkingsbelasting kan veroorzaken voor continuïteit van de onderneming is het immers niet relevant of de aandelen bij de verkrijgers tot een aanmerkelijk belang (gaan) behoren. Onder de huidige regeling komt alleen degene die de onderneming daadwerkelijk voortzet in aanmerking voor vermindering van successie- of schenkingsbelasting. De werkgroep stelt, kort gezegd, voor om ook erfgenamen die de onderneming niet voortzetten te laten delen in de faciliteit. Erfgenamen die bijvoorbeeld alleen een woonhuis, geld of een geldvordering krijgen, zouden in dat voorstel ook gefacilieerd worden. De vraag komt op of dit voorstel, gelet op de ratio van de faciliteit, te rechtvaardigen valt. Voor de continuïteit van de onderneming is immers slechts een faciliteit voor de voortzetter nodig. Er is weliswaar sprake van een

ongelijke behandeling van erfgenamen, maar die is reeds in het verleden gerechtvaardigd omdat het ongelijke gevallen betreft: de een zet een onderneming voort en de anderen niet. Verder kan het voorstel er toe leiden dat de bedrijfsopvolger slechter af is dan in de huidige situatie: de faciliteit die hij nu alleen krijgt, zou hij dan immers moeten delen met zijn mede-erfgenamen. Ook ontstaat in het voorstel van de werkgroep een nieuwe ongelijkheid. De heffing van successiebelasting bij een erfgenaam die bijvoorbeeld alleen een geldsom verkrijgt uit een nalatenschap zou mede afhankelijk zijn van de vraag of een andere erfgenaam uit die nalatenschap een onderneming verkrijgt en voortzet. Dit leidt er toe dat erfgenamen in verschillende nalatenschappen die wat betreft hun eigen verkrijging in een gelijke positie verkeren fiscaal ongelijk worden behandeld. Het kabinet acht dat niet gerechtvaardigd. Op grond van het vorenstaande meent het kabinet dan ook dat dit onderdeel van het voorstel van de werkgroep niet moet worden gevolgd.

2.3.3.5 Maatregelen in verband met de Wet IB 2001

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is bij verschillende gelegenheden gesproken over de afschaffing van de bijzondere tarieven uit de Wet IB 1964. In dat kader heeft de staatssecretaris van Financiën toegezegd dat bij de beoordeling van de voorstellen van de werkgroep Moltmaker zal worden gezien of specifiek iets moet worden gedaan voor het vervallen van het 20%-tarief voor stakingswinst bij overlijden¹. De werkgroep heeft in haar rapport expliciet aangegeven dat de voorstellen niet dienen als compensatie voor de afschaffing van de bijzondere tarieven in de inkomstenbelasting en dat zij het niet tot haar taak rekende om dergelijke voorstellen te doen. Om toch invulling te geven aan de hiervoor genoemde toezegging volgen hierna voorstellen van het kabinet waarmee een pijnpunt in de samenloop tussen successiebelasting en inkomstenbelasting bij het overlijden van een ondernemer of de vererving van aanmerkelijk-belangaandelen zou kunnen worden opgelost. De Wet IB 1964 bevatte onder meer bepalingen op grond waarvan de stakingswinst bij overlijden en, binnen bepaalde grenzen, de reguliere en vervreemdingsvoordelen van krachtens erfrecht opgekomen aandelen werden belast naar een laag bijzonder tarief van 20%.

De ratio van deze bepalingen was de heffing van inkomstenbelasting te matigen in verband met de samenloop van de heffing van inkomstenbelasting en successiebelasting. Het lag niet voor de hand om een dergelijke voorziening in de Wet IB 2001 op te nemen: tijdens de parlementaire behandeling is gemotiveerd aangegeven dat in algemene zin er geen plaats hoorde te zijn voor bijzondere tarieven. Omdat het kabinet de problemen onderkent die kunnen optreden bij de gelijktijdige heffing van inkomstenbelasting en successiebelasting zal het kabinet met voorstellen komen om deze problemen te verzachten. Deze voorstellen vormen deels een alternatief voor het bijzonder laag tarief uit de oude Wet IB. Zij zullen betrekking hebben op gevallen waarin sprake is van heffing van inkomstenbelasting ter zake van stakingswinst bij overlijden of, binnen nog nader te bepalen grenzen, ter zake van voordelen genoten uit krachtens erfrecht opgekomen aanmerkelijk-belangaandelen. Voor deze inkomstenbelasting zal gedurende een periode van tien jaren renteloos uitstel van betaling worden verleend. Door het uitstel krijgen de erfgenamen meer tijd om zich op de na het overlijden ontstane situatie in te stellen en door de renteloosheid wordt het tarief de facto gematigd. In geval van stakingswinst bij overlijden zou bijvoorbeeld bij een periode van tien jaar renteloos uitstel en een aangenomen rentevoet van 4%, de contante waarde van de belastingschuld slechts circa 68% bedragen van de nominale waarde, zodat het effectieve tarief in de inkomstenbelasting niet maximaal 52% maar slechts 35% bedraagt.

Naast de hiervoor geschetste uitstelregeling zal het kabinet in het kader van de voorbereiding van de begroting 2002 onderzoeken of middelen

¹ 9 mei 2000 tijdens de behandeling van de wetsvoorstellen Wet IB 2001 en Invoeringswet Wet IB 2001. Handelingen I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 27, blz. 1255.

vrijgemaakt kunnen worden om het percentage van het ondernemingsvermogen dat bij bedrijfsopvolging buiten de heffing van successie- en schenkingsrecht blijft (nu: 25%) duidelijk te verhogen.

2.4 Instellingen van algemeen nut

2.4.1 Huidige regeling

Voor in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen die bevoordeeld worden met erfstellingen en schenkingen, is in de loop der tijd een veelheid aan faciliteiten ontstaan.

Vertrekpunt is dat voor deze instellingen in het algemeen een verlaagd proportioneel tarief van 11% geldt, zowel voor de successiebelasting als voor de schenkingsbelasting. Verder geldt voor deze instellingen in het algemeen een vrijstelling van f 17 090 voor de successiebelasting en f 8 545 voor de schenkingsbelasting, mits de verkrijging niet hoger is dan die bedragen. Voor musea met een collectie van nationaal of regionaal cultureel belang en steunstichtingen van dergelijke musea geldt een volledige vrijstelling van successie- en schenkingsbelasting.

Verder heeft de minister de mogelijkheid volledige kwijtschelding te verlenen van successie- en/of schenkingsbelasting. Het betreft:

- a. verkrijgingen door een andere Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een andere Staat;
- b. verkrijgingen door in Nederland gevestigde instellingen ter bevordering van kunst en wetenschap, uitgezonderd musea en steunstichtingen van musea (alleen voor de schenkingsbelasting);
- c. schenkingen ten algemene nutte voor Nederland, welke aan een bepaald tijdstip of een bepaalde gebeurtenis gebonden zijn.

Voor buitenlandse het algemeen nut beogende instellingen bestaat de mogelijkheid tot kwijtschelding van successie- en schenkingsbelasting tot op 11%. Voor buitenlandse instellingen ter bevordering van kunst en wetenschap, uitgezonderd musea en steunstichtingen van musea, kan volledige kwijtschelding worden verleend voor de schenkingsbelasting. Verder wordt volledige kwijtschelding van schenkingsbelasting verleend bij omzetting, fusie of taakafplitsing naar/met instellingen ten algemene nutte of steunstichtingen daarvan. Ten slotte wordt op basis van specifieke resoluties algehele kwijtschelding verleend aan bepaalde instellingen.

2.4.2 Voorstellen van de werkgroep

Mede omdat de werkgroep Moltmaker het moeilijk acht uit te leggen waarom van in het algemeen belang werkzame instellingen nog een heffing van 11% wordt verlangd, met name ook indien een schenking aan een dergelijke instelling aftrekbaar is voor de inkomstenbelasting, stelt de werkgroep dat het alleszins begrijpelijk is dat een niet onbelangrijk aantal instellingen blijkens de opsomming in een volledige vrijstelling of kwijtschelding geniet. Nog afgezien van de grote diversiteit aan regelingen, is een bezwaar van de huidige regelingen, dat als eenmaal het algemeen nuttige karakter van een instelling door de fiscus is erkend (door toepassing van het verlaagde tarief en/of vrijstelling dan wel kwijtschelding), een behoorlijke controle achteraf op de aanwending van het verkregene moeilijk is.

De werkgroep stelt een algehele vrijstelling voor verkrijgingen door in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen voor. Bij het toepassen van een algehele vrijstelling past een aantal stringente voorwaarden, met name dat de statutaire en feitelijke werkzaamheden van de instelling geheel of nagenoeg geheel zijn gericht op het

algemeen belang. De vrijstelling zou slechts toepassing dienen te vinden voor instellingen, die worden geplaatst op een door of vanwege de Minister aan te leggen lijst van instellingen, werkzaam in het algemeen belang. Omdat de rangschikking voor meer dan één belastingwet van belang is, zou omtrent het aanleggen en bijhouden van de lijst een regeling in de Algemene wet inzake rijksbelastingen kunnen worden opgenomen, eventueel nader uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling AWR. Daarin zouden ook nadere voorwaarden kunnen worden gesteld. De Minister zou tevens instellingen die niet in Nederland zijn gevestigd op de lijst moeten kunnen plaatsen. De Minister zou kunnen beslissen dat bijvoorbeeld supra-nationale instellingen en meer in het algemeen instellingen waarvan de doelstelling en de feitelijke werkzaamheid ten algemene nutte boven iedere twijfel verheven is, zonder nader onderzoek en ook zonder nadere controle achteraf op de lijst geplaatst worden en blijven.

Ten slotte stelt de werkgroep voor dat met betrekking tot het plaatsen op de lijst, de controle achteraf en daarmee ook het afvoeren van die lijst de Minister zich op de door hem te bepalen wijze zou kunnen doen bijstaan door particuliere organisaties. Hiervoor zou een aantal organisaties in aanmerking kunnen komen. Voor wat betreft de fondsenwervende instellingen kan worden gedacht aan de Vereniging van Fondsenwervende Instellingen (VFI), de Stichting Centraal Bureau Fondsenwerving (CBF), de Stichting Collectenplan (SCP) en het Nederlands Genootschap van Fondsenwervers (NGF). Verder kan nog worden genoemd de Vereniging van Fondsen in Nederland (FIN); een belangenvereniging voor particuliere fondsen, die in het algemeen niet fondsenwervend zijn. In samenwerking met een of meer van deze instellingen zouden criteria kunnen worden ontwikkeld aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of een instelling op de lijst kan worden geplaatst en vervolgens of de instelling al dan niet van de lijst moet worden afgevoerd. De eindverantwoordelijkheid voor het plaatsen op dan wel het afvoeren van de lijst zou bij de Minister moeten blijven, aangezien het plaatsen dan wel afvoeren zou dienen te berusten op een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking.

2.4.3 Standpunt van het kabinet

Het kabinet is van mening dat de huidige regeling voor de algemeen nut beogende instellingen een onoverzichtelijke lappendeken is geworden. Het kabinet kan zich dan ook goed vinden in de argumentatie van de werkgroep een algehele vrijstelling in te voeren voor de algemeen nut beogende instellingen. Het kabinet staat positief tegenover de voorstellen van de werkgroep.

Een algehele vrijstelling is echter, gelet op het hiermee gemoeide budgettaire beslag van ca. f 115 mln niet te realiseren in 2002. Het kabinet is voorts van mening dat, mede gelet op de uitvoerbaarheid van de regelingen, op diverse punten nog onderzoek en overleg moet worden gepleegd. Het kabinet is voornemens hierbij ook de relevante organisaties te betrekken. Er dient bij dit alles een goed evenwicht te worden gevonden tussen een duidelijke regeling met helder aangegeven faciliteiten en daarnaast een adequate controle op deze faciliteiten. Het kabinet denkt in dit kader ook aan de mogelijkheid tot een systeem van certificering. Hierbij dient dan wel te worden bedacht dat het niet te voorkomen is dat er extra administratieve lasten ontstaan die gevolgen hebben voor al dan niet plaatsing op een aan te leggen lijst van gecertificeerde algemeen nut beogende instellingen.

De volgende aspecten vragen nog bijzondere aandacht.

- a. Er zullen heldere criteria moeten komen voor plaatsing op de lijst van algemeen nut beogende instellingen. Hierbij mag het niet zo zijn dat er onnodig nieuwe administratieve lasten voor de instellingen ontstaan,

maar, zoals hiervoor reeds gezegd, zal een en ander onvermijdelijk gevolgen voor plaatsing op een aan te leggen lijst hebben. Hierbij zal in elk geval ook het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994, nr. 29 936, BNB1994/280, worden betrokken. In dit arrest besliste de Hoge Raad dat kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen als algemeen nut beogende instellingen worden aangemerkt indien de werkzaamheden van die instelling ongeveer in gelijke mate het algemeen en particulier belang dienen. Dit komt dus neer op een verhouding van 50/50, terwijl tot dit arrest uitgegaan werd van een verhouding van 90/10. De Successiewet 1956 sprak tot 1984 van «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend». Deze zinsnede is toen door een onopmerksaamheid uit de wet verdwenen. Bij een wetswijziging in 1991 werd in de Memorie van Toelichting nog eens benadrukt dat geen wijziging in de bestaande praktijk werd beoogd. Het kabinet zal de consequenties van het arrest BNB1994/280 kritisch beoordelen.

- b. Er zal goed moeten worden gekeken naar de relatie met de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en de kansspelbelasting. Het kabinet is zich er van bewust dat in de MDW-rapportage op de kansspelen voor wat betreft de algemeen nut beogende instellingen verwezen wordt naar hetgeen hierover naar aanleiding van de werkgroep Moltmaker zal gebeuren.
- c. Tot slot is het kabinet zich bewust van de motie Melkert/de Graaf (Kamerstukken II 2001/2002, 27 400, nr. 12), waarin de regering wordt verzocht op korte termijn te komen met voorstellen teneinde via fiscaliteit het investeren in kunst en cultuur voor individuele burgers en voor ondernemingen aantrekkelijker te maken. Het kabinet wil hierbij ook aandacht besteden aan de vraag of organisaties in de kunst en cultuurbranche onder te brengen zijn in een systeem van certificering. Het kabinet is voornemens om in de loop van 2002 met een nadere analyse te komen over een stelsel van certificering met een analyse van de gevolgen voor de algemeen nut beogende instellingen.

2.5 Doelvermogens en Familiestichting

2.5.1 Inleiding

Om de heffing van Nederlandse successie- of schenkingsbelasting te ontgaan, wordt wel toevlucht gezocht in het overbrengen van vermogen in door buitenlands recht geregelde rechtsfiguren. Daarnaast blijkt de behoefte te bestaan om de druk op successie- en schenkingsbelasting te verminderen en vermogen bijeen te houden door het maken van testamenten die over meerdere generaties werken. Indien vermogen bijeen wordt gebracht in een «familie»stichting, is hierover successie- of schenkingsbelasting verschuldigd tegen de hoogste tarieven en over eventuele uitkeringen uit de stichting is ook weer belasting verschuldigd. Het Nederlandse recht staat overigens niet toe dat uitkeringen door een stichting worden gedaan aan haar oprichter(s) en aan anderen als de uitkering geen ideële of sociale strekking heeft (art. 2:285, derde lid, Boek 2, BW).

Ten slotte is het op dit moment niet mogelijk het rendement op vermogen in stichtingen te belasten. Dit leidt ertoe dat het op dit moment vrij makkelijk is niet alleen belastingvrij geld bijeen te brengen in een stichting, maar het daar ook belastingvrij te laten groeien. Zo ontstaat zogeheten «slapend» vermogen.

2.5.2 De trust

Indien toevlucht wordt gezocht in door het buitenlands recht geregelde rechtsfiguren, is de in het Anglo-Amerikaanse recht voorkomende trust een veelgebruikte route. Een trust is een vermogen dat door een persoon

(de settlor) van zijn eigen vermogen wordt afgezonderd, al dan niet in beheer wordt gegeven bij een derde (de trustee) waar het vermogen overigens afgescheiden vermogen blijft ter begunstiging van bepaalde doelen of bepaalde personen (beneficiaries). De trust komt in vele vormen voor. Zo kan de trust tijdens het leven of bij testament worden opgericht. Verder bestaan er diverse varianten in de bevoegdheden van de trustee en in de rechten van de beneficiaries. Een uitgebreid overzicht van trustvormen wordt gegeven door Advocaat-Generaal Moltmaker in zijn conclusie bij het arrest van de Hoge Raad van 18 november 1998, nr. 31 756, BNB 1999/35¹.

2.5.3 Behandeling van de trust in de huidige successiewet

2.5.3.1 *De 18 november-arresten*

Op 18 november 1998 heeft de Hoge Raad vier arresten gewezen (onder andere het in § 2.5.2 genoemde arrest, BNB 1998/35) over de positie van de trust in de schenkingsbelasting. Het betrof hier gevallen waarbij vermogen werd ingebracht in een zogenoemde «irrevocable discretionary» trust. Deze trust kenmerkt zich doordat de settlor afstand doet van vermogensbestanddelen ten gunste van een trustee. De settlor kan de trust niet beëindigen. De trustee is bevoegd uitkeringen uit het vermogen te doen. De Hoge Raad besliste dat de irrevocable discretionary trust verkrijger is in de zin van de successiewet en dat de settlor uit vrijgevigheid afstand heeft gedaan van vermogen ten gunste van de trust. De trustee moet schenkingsbelasting betalen.

2.5.3.2 *Andere trustvormen*

Over andere trustvormen heeft de Hoge Raad geen uitspraak gedaan. Bij besluit van 10 februari 2000 (nr. DB99/4199) heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën aangegeven hoe met andere trustvormen dient te worden omgegaan. Om zekerheid te krijgen kan met de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst worden gesloten die als uitgangspunt heeft dat de trust transparant is. Dat wil zeggen dat voor de Nederlandse regelgeving met betrekking tot de heffing en invordering van belastingen de trust niet bestaat. Het trustvermogen en het daarmee gegenereerde inkomen zal daartoe in alle gevallen als vermogen of inkomen van natuurlijke personen of rechtspersonen worden toegerekend conform de in de overeenkomst opgenomen bepalingen.

2.5.3.3 *Voorlopige conclusie trusts*

Het kabinet is van mening dat het hele terrein van de trust goed in kaart gebracht moet worden. Het voorstel van de werkgroep de trust niet transparant te houden en dus een eigen fiscale identiteit te geven, wordt door het kabinet positief beoordeeld. Het kabinet zal dit bezien in relatie tot de in de volgende paragraaf te behandelen familiestichting.

2.5.4 De familiestichting

Zoals in § 2.5.1 al is aangegeven, biedt het Nederlandse recht op dit moment geen adequate mogelijkheden successierechtelijk vermogen gunstig bijeen te houden. Aan de andere kant zijn er heffingstekorten voor inkomsten uit het vermogen dat in dergelijke doelvermogens is ondergebracht. In de paragrafen 2.5.2 en 2.5.3 is de trust aan de orde geweest. Ook de stichting als rechtspersoon voor het onderbrengen van vermogen biedt op dit moment geen soelaas voor het bijhouden van het vermogen.

Naast het algemene regime voor stichtingen en doelvermogens heeft de werkgroep een voorstel gedaan voor een zogenoemde familiestichting. Met dit voorstel wordt beoogd de mogelijkheid te openen vermogen tegen een aanvaardbaar tarief in en uit een stichting te brengen terwijl

¹ Zie ook § 2.5.3.1.

tevens belastingheffing over het vermogen in de stichting gewaarborgd is. Voor de familiestichting heeft de werkgroep een fiscaal regime ontworpen met de volgende kenmerken.

- a. Over het ingebrachte vermogen blijft de successie- of schenkingsbelasting buiten invordering, voor zover deze meer bedraagt dan 10% van de waarde van het verkregene.
- b. Op basis van een door de stichting jaarlijks gedane aangifte van het vermogen per 1 januari wordt dat vermogen onderworpen 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.
- c. Inbreng van een aanmerkelijk belang kan geschieden zonder afrekening voor de inkomstenbelasting. Op een door de stichting gehouden aanmerkelijk belang zijn de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing. Eén van de te stellen voorwaarden zal zijn, dat als verkrijgingsprijs van de stichting zal gelden die van de inbrenger.
- d. De stichting doet jaarlijks aangifte van de gedane uitkeringen. Voor de toepassing van het tarief en de cumulatiebepalingen worden deze uitkeringen beschouwd als schenkingen door de oorspronkelijke inbrenger of erflater aan de verkrijger en dienovereenkomstig met schenkingsbelasting belast. De schenkingsvrijstellingen voor kinderen, de algemene schenkingsvrijstelling en de vrijstelling voor natuurlijke verbintenissen zijn niet van toepassing.
- e. De stichting houdt na 60 jaar van rechtswege op te bestaan. Dit zou in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek moeten worden geregeld.

2.5.5 Standpunt van het kabinet

Het kabinet is van mening dat er met betrekking tot de familiestichting nader onderzoek verricht moet worden. Dit onderzoek zal zich met name richten op de wenselijkheid van de familiestichting en het huidige gebruik van trusts in estate-planning. Hierbij dient goed voor ogen te worden gehouden wat het doel van de familiestichting is. Volgens het kabinet gaat het om te bezien of, en zo ja op welke wijze, op een fiscaal vriendelijke manier in Nederland vermogen bijeen kan worden gebracht. Hier ligt ook een duidelijke relatie met de algemeen nut beogende instellingen.

De familiestichting is een veelomvattende materie. Aan het voorstel voor een jaarlijkse heffing over het vermogen van de stichting, analoog aan de inkomstenbelasting, kleven vele haken en ogen die nadere studie noodzakelijk maken. De Wet IB 2001 richt zich immers op natuurlijke personen. Daarbij kan overigens worden opgemerkt dat er ook nu al gevallen zijn waarin de inkomstenbelasting analoog wordt toegepast op een rechtspersoon (zie de artikelen 17 en 18 Vpb). In het kader van de familiestichting zou echter ook aan een heffing in de sfeer van de vennootschapsbelasting kunnen worden gedacht.

De veelomvattendheid blijkt ook uit het raakvlak met het burgerlijk recht. In dit verband heeft het Ministerie van Justitie, in samenspraak met de Commissie Vennootschapsrecht van dit ministerie en de Commissie Erfrecht van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie, een aantal zaken in kaart gebracht. Aandacht is besteed aan de vraag welke onderdelen van de regeling ondergebracht dienen te worden in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, en welke onderdelen in de successiewet. Verder is gekeken naar de verhouding van de familiestichting tot de legitieme portie. Ook is in dit kader gekeken naar de relatie tot het testamentair bewind. Verder is gekeken naar hoe de gedachte dat de familiestichting maximaal 60 jaar mag bestaan zich verhoudt tot de fidei-commissaire making. En ten slotte is aandacht besteed aan de vraag hoe de familiestichting zich verhoudt tot ondermeer het wettelijk verzorgingsrecht van de langstlevende.

2.6 Overgangsbelasting (recht van overgang)

2.6.1 Plaats van de overgangsbelasting (recht van overgang) in de huidige wet

Naast de successie- en schenkingsbelasting kent de successiewet nog een derde belasting, de overgangsbelasting. Onder de overgangsbelasting worden belast binnenlandse bezittingen van niet in Nederland wonende personen bij overlijden of schenking, onder aftrek van binnenlandse schulden. Onder binnenlandse bezittingen wordt verstaan ondernemingsvermogen van in Nederland gevestigde ondernemingen en in Nederland gelegen onroerende zaken. Binnenlandse schulden zijn tot een Nederlandse onderneming behorende schulden en schulden die verzekerd zijn door een hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak voorzover die schulden zijn aangegaan ter financiering van de verwerving, de verbetering of het onderhoud van die zaak.

Tot 1 januari 1985 kende de overgangsbelasting een proportioneel tarief van 6%. Sindsdien is om hoofdzakelijk budgettaire redenen voor de overgangsbelasting het van toepassing zijnde progressieve tarief voor de successie- en schenkingsbelasting ingevoerd. Een verschil met de successie- en schenkingsbelasting is dat er voor de overgangsbelasting geen vrijstellingen bestaan.

2.6.2 Voorstellen werkgroep

Als eerste doet de werkgroep het voorstel het Nederlands ondernemingsvermogen uit de grondslag van de overgangsbelasting te halen. Het zal maar weinig voorkomen dat een (als het een Nederlander betreft reeds meer dan tien jaren) in het buitenland wonende erflater nog een in Nederland gelegen particuliere onderneming heeft. In de meeste gevallen zal hij die onderneming in een BV hebben ingebracht. Aandelen in een BV vallen evenwel niet onder de overgangsbelasting, zodat de heffing in de enkele gevallen waarin deze dan nog geschiedt, uit een oogpunt van rechtsgelijkheid discutabel is. De werkgroep stelt daarom voor terug te keren naar het systeem van voor 1956 waarin uitsluitend onroerende zaken en beperkte rechten daarop aan de overgangsbelasting werden onderworpen. Ter voorkoming van het ontgaan van de overgangsbelasting en ook ter wille van de rechtsgelijkheid doet de werkgroep het voorstel de grondslag uit te breiden tot de certificaatrechten en dergelijke, de aandelen in vastgoedlichamen en de lidmaatschapsrechten als bedoeld in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Verder zou ter versterking van de onderhandelingspositie bij het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele successiebelasting het huidige artikel 5, tweede lid, onderdeel 2°, Successiewet moeten worden gehandhaafd. Deze bepaling maakt het mogelijk dat ook andere bezittingen dan onroerende zaken in het overgangsrecht kunnen worden betrokken, indien bij algemene maatregel van bestuur wordt vastgesteld, dat in de woonstaat van de erflater dergelijke bezittingen aan een vergelijkbare heffing worden onderworpen.

Vervolgens stelt de werkgroep voor het tarief terug te brengen naar 6%, gelijk aan het tarief van voor 1 januari 1985. Aftrek van schulden is daarbij niet meer mogelijk. De belasting krijgt zo meer het karakter van een overdrachtsbelasting. Overbrengen van de overgangsbelasting naar de Wet op belastingen van rechtsverkeer leidt echter weer tot ingewikkelde regelgeving in die wet en dat acht de werkgroep niet nuttig. Als extra argument voert de werkgroep hiervoor aan dat de overgangsbelasting beter in de successiesfeer kan worden gehouden, omdat daarmee de belastingplichtige in het buitenland recht houdt op verrekening van de daar geheven successiebelasting op grond van een verdrag, wet of een eenzijdige regeling terzake.

2.6.3 Europese dimensie

Alvorens het kabinet haar visie over de overgangsbelasting uiteen zal zetten, dient ook stil te worden gestaan bij de aandacht die de Europese Commissie op dit moment heeft voor de overgangsbelasting. Kort gezegd is de Europese Commissie van mening dat de overgangsbelasting op onderdelen in strijd is met het Europese burgerschap, het vrije verkeer van werknemers en kapitaal en de vrijheid van vestiging in de Europese Unie. Hiervoor geeft de Commissie drie argumenten. Het eerste argument betreft het niet van toepassing zijn van de vrijstellingen voor de successie- en schenkingsbelasting voor de overgangsbelasting. Verder stelt de Commissie dat bij een legaat of schenking vrij van recht de berekening van de verschuldigde belasting hoger is dan bij de successie- of schenkingsbelasting het geval zou zijn. Een legaat of schenking vrij van recht houdt in dat de verkrijger het legaat of de schenking netto verkrijgt omdat de erfgenamen of de schenker de verschuldigde belasting voor hun rekening nemen. Ten slotte stelt de Commissie dat een schenking die wordt belast met inkomstenbelasting niet is vrijgesteld als de overgangsbelasting van toepassing is, terwijl dit wel het geval is onder de «gewone» schenkingsbelasting.

Over deze kwestie zal nog ambtelijk overleg plaatsvinden met de Europese Commissie.

2.6.4 Standpunt van het kabinet

Zowel naar aanleiding van de voorstellen van de werkgroep Moltmaker als de bezwaren van de Europese Commissie tegen de huidige overgangsbelasting, heeft het kabinet een aantal opties overwogen.

Als eerste verdient het opmerking dat het totale budgettaire belang van de overgangsbelasting nog geen f 10 mln bedraagt.

Indien het voorstel van de werkgroep zou worden overgenomen, leidt dit tot een nog geringer budgettair belang. De vraag is of de geringe opbrengst de kosten van het heffingsapparaat wel rechtvaardigt. Bezwaar van het werkgroepvoorstel is verder dat het mogelijk niet in overeenstemming is met het Europees recht.

Ook heeft het kabinet overwogen of de overgangsbelasting in zijn geheel zou kunnen worden afgeschaft. Het heffen van belasting over de overgang van onroerende zaken en bedrijfsvermogen door het land waar deze goederen zijn gelegen, is internationaal gebruikelijk.¹ Het kabinet ziet hierin dan ook een reden de belasting niet af te schaffen.

Ten slotte is overwogen de vrijstellingen voor de successie- en schenkingsbelasting ook van toepassing te laten zijn voor de overgangsbelasting. Voor deze oplossing geldt wel dat het budgettaire belang nog geringer wordt en ook hier de vraag gesteld mag worden of de belastingopbrengst de kosten van het heffingsapparaat wel rechtvaardigt. Deze optie sluit wel meer aan bij de wens van de Europese Commissie en is ook vanuit internationaal perspectief een aanvaardbare optie. In lijn met jurisprudentie van het Europees Hof van Justitie zouden dan vrijstellingen moeten worden verleend indien is voldaan aan het 90%-criterium. Dit criterium zou kunnen worden toegepast op het gehele vermogen van de erflater of op de verkrijging per belastingplichtige. Kiezen voor het laatste heeft als voordeel dat uitsluitend en alleen naar de verkrijging van één belastingplichtige hoeft te worden gekeken, immers de Nederlandse successiewet merkt de verkrijger aan als belastingplichtige. Deze optie biedt echter wel ruime mogelijkheden tot estate-planning. Het kabinet geeft een voorkeur aan een regeling die toetst op de gehele nalatenschap. Indien 90% of meer van de nalatenschap in Nederland gelegen is, zou gekozen kunnen worden voor behandeling als binnenlands belastingplichtige. De hele

¹ Zie hiervoor ook artikelen 5 en 6 van de OECD-modelverdragen terzake van belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht, 1966 en 1982.

nalatenschap komt dan onder de Nederlandse successiebelasting te vallen en er ontstaat recht op vrijstellingen en alle andere faciliteiten.

Bezien wordt nog hoe en wanneer het kabinet dit deel van de voorstellen uit zal werken in een voorstel tot wetswijziging.

2.7 De 60%-regeling eigen woning

2.7.1 Huidige regeling

In de huidige successiewet is een faciliteit opgenomen voor verkrijgingen van de eigen woning door de partner en bloedverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn. Deze woning mag worden gewaardeerd op 60% van de leegwaarde, mits de woning op het tijdstip van de verkrijging aan de erflater en de een van de hiervoor genoemde personen tezamen als hoofdverblijf ter beschikking stond.

2.7.2 Voorstel van de werkgroep

De werkgroep is van mening dat deze faciliteit kan worden afgeschaft en geeft daarvoor de volgende argumenten:

- a. Indien voor partners een algehele vrijstelling van successiebelasting geldt, is voor verreweg de meeste van de hier bedoelde verkrijgers de faciliteit overbodig geworden.
- b. In het nieuwe ab intestaat erfrecht verkrijgt de langstlevende echtgenoot de goederen van de nalatenschap en verkrijgen de (andere) erfgenamen slechts een niet opeisbare, bij de huidige rentestand renteloze vordering ten belope van hun erfdeel. Is de langstlevende onterfd, dan heeft deze het recht om de bewoning gedurende een termijn van zes maanden voort te zetten en zijn de erfgenamen verplicht om mee te werken aan de vestiging van een vruchtgebruik ten behoeve van de langstlevende, indien deze daaraan voor zijn verzorging behoefte heeft. De waarde van de niet opeisbare vorderingen, respectievelijk de blote eigendom wordt reeds bepaald met inachtneming van de renteloosheid, respectievelijk het vruchtgebruik. Om daarenboven nog een waardering van 60% van de eigen woning toe te passen is dubbelop. Bovendien ontstaat er dan een discrepantie tussen de civielrechtelijke omvang van de vordering en de voor de heffing van de successiebelasting te hanteren waarde.
- c. Eenzelfde dubbeltelling treedt op als de erflater het vruchtgebruik van de woning heeft gelegateerd aan de langstlevende c.q. de medebewoner en, zoals thans gebruikelijk is, de waarde van vruchtgebruik en blote eigendom wordt bepaald op een fractie van de tot 60% verminderde waarde.
- d. Dit laatste spreekt wel heel in het bijzonder ingeval de woning wordt geschonken. Uitgaande van een blijvende bewoning door de schenker en diens partner, zal deze in de regel een vruchtgebruik, een recht van gebruik en bewoning of een huurrecht hebben voorbehouden. Het is dan reëel om schenkingsbelasting te heffen over de waarde van de blote eigendom, berekend op basis van de leegwaarde, zoals deze wordt gedrukt door het voorbehouden beperkte recht of huurrecht.
- e. Omdat de waarde in bewoonde staat geen echte waarde is, berust het percentage van 60 op een fictie. Dit is een zeer ruwe benadering, immers bij een nog jonge langstlevende kan de voortgezette bewoning nog heel lang duren, voor een zeer oude bewoner wellicht nog maar kort. Voor wat het percentage van 60 betreft werd destijds een zekere relatie gelegd met de waarde van verhuurde woningen. Tegenwoordig wordt evenwel voor verhuurde woningen veelal een prijs betaald van 80 à 90% van de leegwaarde (naar analogie waarvan de staatssecretaris van Financiën bij het overbrengen van een eigen woning van een

onderneming naar privé uitgaat van 90%, zie het antwoord op vragen van het Tweede-Kamerlid Reitsma, Vakstudie-Nieuws 1999/38.11).

2.7.3 Standpunt van het kabinet

Afschaffen van deze faciliteit is met name voor kinderen van de erflater nadelig. De argumenten in § 2.7.2 geven het kabinet echter voldoende aanleiding het voorstel van de werkgroep te volgen en de faciliteit te laten vervallen indien zou worden besloten tot invoering van de algehele vrijstelling voor partners.

2.8 *Belastbaar feit en fictiebepalingen*

2.8.1 Inleiding

In de Successiewet 1956 wordt in artikel 1 bepaald dat successiebelasting is verschuldigd wanneer krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand, die ten tijde van dat overlijden binnen het Rijk woonde. In dit artikel is ook bepaald dat schenkingsbelasting is verschuldigd van al wat door schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van die schenking binnen het Rijk woonde.

De Successiewet 1956 verstaat onder schenking de schenking geregeld in het Burgerlijk Wetboek (boek 7A, titel 11) en elke andere bevoordeling uit vrijgevigheid, daaronder begrepen de uitvoering, door bezitsoverdracht of anderszins, van een nietige schenking, en voorts de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als is bedoeld in artikel 3 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek. Onder schenking wordt niet begrepen de bevoordeling als gevolg van verwerping door een erfgenaam of legataris. Het begrip schenking levert als zodanig in de praktijk niet veel discussie op. Het begrip erfrecht daarentegen wel. In de artikelen 6 t/m 17 van de Successiewet 1956 is een aantal bepalingen opgenomen (fictiebepalingen), waarmee volgens het civiele recht een niet-erfrechtelijke verkrijging toch als zodanig wordt aangemerkt en dus belastbaar is voor de successie- of schenkingsbelasting.

In haar rapport stelt de werkgroep voor de fictiebepalingen te stroomlijnen. Belangrijkste reden hiervoor is dat in de loop der tijd deze bepalingen een lappendeken zijn geworden. Verder kan, naar de mening van de werkgroep, een deel van de fictiebepalingen worden geschrapt als de voorstellen voor een algehele vrijstelling voor de partner wordt gerealiseerd (zie hierover ook). In hoofdlijnen kan het kabinet zich vinden in de voorstellen van de werkgroep. Op enkele voorstellen zal het kabinet in de volgende paragrafen kort ingaan.

2.8.2 Artikel 6

Artikel 6 bepaalt dat al wat een in gemeenschap gehuwde geniet ten gevolge van de door de erfgenamen van zijn echtgenoot gedane afstand van de gemeenschap, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden van zijn echtgenoot te zijn verkregen. De verkrijging waar in dit artikel op wordt gedoeld, is een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht en zou zonder dit artikel vrij van successiebelasting zijn.

De werkgroep Moltmaker signaleert een samenloop van artikel 6 met artikel 30, eerste lid, Successiewet 1956. Artikel 30 bepaalt dat het bedrag van successierecht geen vermindering ondergaat ten gevolge van verwerping of van afstand van rechten. Het volgende voorbeeld illustreert de samenhang:

Man en vrouw zijn in algehele gemeenschap van goederen gehuwd. De vrouw overlijdt. Een derde – vallend in een hogere tariefgroep dan die van

de man – is enig erfgenaam. Indien deze derde afstand doet van de gemeenschap verkrijgt de man de helft der gemeenschap toebehoord hebbend aan de vrouw krachtens huwelijksgoederenrecht. Toepassing van artikel 6 maakt dat successierecht wordt geheven alsof de man die helft krachtens erfrecht had verkregen. Er zou dan echter minder successierecht worden geheven (door de lagere tariefgroep waarin de man valt) dan wanneer geen afstand had plaatsgehad. Artikel 30, eerste lid, is van toepassing en daardoor wordt ten minste zoveel successierecht geheven als de derde verschuldigd geweest zou zijn als hij geen afstand had gedaan.

Artikel 30 bepaalt mede de hoogte van het af te dragen recht. Artikel 6 bepaalt wie de fictieve erfrechtelijke verkrijger is. Die laatste bepaling is nodig, omdat artikel 36 Successiewet 1956 bepaalt dat de belasting geheven wordt van de verkrijger. Vanuit wetsystematisch oogpunt verdient het naar de mening van het kabinet geen aanbeveling artikel 6 te schrappen, wat de werkgroep wel voorstelt. Indien echter een volledige vrijstelling voor partners wordt ingevoerd, heeft artikel 6 geen betekenis meer en kan het artikel alsnog vervallen.

2.8.3 Artikelen 7, 9 en 11

Artikel 7 bepaalt dat hetgeen aan de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding, bij dat overlijden meer verblijft dan de helft in de gemeenschappelijke goederen of, in geval van een deelgenootschap, meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden van de eerststervende te zijn verkregen.

Artikel 9, eerste lid, bepaalt dat wat is schuldig erkend of kwijtgescholden onder voorwaarde van overleving van hem, aan wie is schuldig erkend of kwijtgescholden en wat is schuldig erkend bij testament, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

Artikel 11, eerste lid, bepaalt dat indien het aandeel van een erflater in goederen, tengevolge van een overeenkomst, bij zijn overlijden hetzij verblijft of kan worden toegedeeld aan, hetzij kan worden overgenomen door de deelgenoten of één of meer van hen, wordt het verbleven, toegedeelde of overgenomen aandeel, geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

Naar de mening van de werkgroep gaat het hier om rechtshandelingen, die feitelijk werking hebben bij overlijden, dus zowel rechtshandelingen waarbij het overlijden geldt als voorwaarde voor de verkrijging als rechtshandelingen waarbij het overlijden geldt als onzekere tijdsbepaling. In tegenstelling tot de fictiebepalingen genoemd in de volgende paragraaf, zijn deze bepalingen geen wettelijke vermoedens. Anders gezegd: de belastingplichtige heeft bij deze bepalingen niet de mogelijkheid een tegenbewijs te leveren, terwijl dat bij de bepalingen behandeld in de volgende paragraaf wel het geval is.

Naar de mening van de werkgroep gaat het hier om rechtshandelingen, die feitelijk werking hebben bij overlijden, dus zowel rechtshandelingen waarbij het overlijden geldt als voorwaarde voor de verkrijging als rechtshandelingen waarbij het overlijden geldt als onzekere tijdsbepaling. De hierbovengenoemde bepalingen hebben dus een vergelijkbaar karakter. Daarom stelt de werkgroep voor deze bepalingen te herschikken tot één nieuw artikel.

Het kabinet kan zich vinden in dit voorstel van de werkgroep.

2.8.4 Artikel 8 en 9, tweede lid

Artikel 8 bepaalt dat goederen, niet zijnde registergoederen, welke, of

waarvan de daarop betrekking hebbende bewijsstukken, bij het overlijden onder de overledene berustten of voor hem door anderen werden bewaard of bezeten, worden geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen door hem, aan wie die goederen of die bewijsstukken moeten worden afgegeven.

Artikel 9, tweede lid, bepaalt dat hetgeen is kwijtgescholden en wat is schuldig erkend bij testament niet belastbaar is voor de successiebelasting als de vordering reeds tijdens het leven van de overledene bestond en rechtens invorderbaar is.

De belastingplichtige heeft bij deze bepalingen de mogelijkheid een tegenbewijs te leveren, terwijl dat bij de bepalingen behandeld in de vorige paragraaf niet het geval is. Deze bepalingen zijn te kenschetsen als een weerlegbaar wettelijk vermoeden. De werkgroep stelt dan ook voor deze fictiebepalingen te herschikken tot 1 nieuwe bepaling. Het kabinet kan zich hier goed in vinden.

2.8.5 Artikel 10

Artikel 10 is een fictiebepaling die zich richt tegen het ontgaan van successiebelasting door omzetting van iemands volle eigendomsrechten in een vruchtgebruik of in een van het leven afhankelijke periodieke uitkering. De tegenover de volle eigendom verkregen rechten eindigen bij overlijden en maken derhalve geen deel uit van de nalatenschap van de erflater. Doel van deze bepaling is te voorkomen dat een erflater de omvang van zijn nalatenschap verkleint, zonder dat hij zich daarvoor bij leven een reëel vermogensoffer heeft getroost.

De werkgroep is van mening, dat artikel 10 moet worden afgeschaft, behoudens voor gevallen waarin de rechtshandeling, afgezien van het enkel vervallen van een vruchtgebruik of periodieke uitkering, ook werkelijk rechtens of feitelijk (economisch) enig effect krijgt binnen een jaar voor het overlijden, bij het overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip. De werkgroep geeft in de paragrafen 7.6.3 t/m 7.6.6 een aantal argumenten voor de gedeeltelijke afschaffing van artikel 10. Er wordt echter voortdurend gesproken over «gedeeltelijke» afschaffing. Een voorbeeld waarbij nog wel tot heffing van successiebelasting moet worden overgegaan, het geval waarin de erflater een bedrag in geld schuldig heeft erkend, welke schuld opeisbaar is bij overlijden dan wel te allen tijde opeisbaar was maar in feite tot het overlijden niet is opgeëist en de erflater bij leven geen (normale) rente heeft betaald. Wat onder «normale» rente dient te worden ontstaan, geeft de werkgroep echter niet aan.

Het kabinet is, anders dan de werkgroep, van mening dat een fictiebepaling als artikel 10 in de successiewetgeving niet kan worden gemist. Zonder een dergelijke bepaling zouden binnen familieverbanden, waar artikel 10 juist op is gericht, te ruime mogelijkheden ontstaan om de heffing van successierecht te vermijden. Zo zou bijvoorbeeld iedere belemmering voor de zogenoemde turbotestamenten worden weggenomen. Met deze testamenten wordt beoogd dat bij het overlijden van de langstlevende partner geen successierecht verschuldigd is. Het kabinet is van mening dat dit voorstel van de werkgroep niet zou moeten worden gevolgd. Wel zou kunnen worden overwogen om de kring van verwanten waarop artikel 10 van toepassing is nader te bezien. Deze problematiek zal worden meegenomen in het in , onderdeel , aangekondigde onderzoek.

2.8.6 Conclusie

Het kabinet deelt de visie van de werkgroep dat het stelsel van fictiebepalingen kan worden gestroomlijnd. Het voorstel van de werkgroep

artikel 10 te schrappen, lijkt het kabinet ongewenst, omdat er dan te ruime mogelijkheden voor estate-planning zullen ontstaan.

3. Budgettaire gevolgen van de voorstellen

In het rapport «Successiewetgeving – Een cijfermatige onderbouwing van de voorgestelde wijzigingen» van januari 2001 heeft de belastingdienst voor zoveel mogelijk de budgettaire gevolgen van het rapport «De warme, de koude en de dode hand» in kaart gebracht. Daarbij is gebruik gemaakt van 157 000 aanslagen met een totale belastingheffing van € 1 064 miljoen over het belastingjaar 1998. Hoewel op het moment van het onderzoek nog niet alle aanslagen definitief vaststonden, geven de gebruikte aanslagen een integraal representatief beeld voor het belastingjaar 1998.

Onderstaande tabel bevat een overzicht van de in kaart gebrachte budgettaire gevolgen.

Tabel 2: Budgettaire gevolgen voorgestelde wijzigingen successierecht van de werkgroep Moltmaker (cijfers 1998)

Maatregel	Kosten (in €)	Kosten (in f)
Kinderen van broers en zussen	181,0	398,9
Algehele vrijstelling partners	48,1	106,0
Broers en zussen	38,3	84,4
Vrijstelling algemeen nut beogende instellingen	35,1	77,4
Niet-verwanten	16,6	36,6
Kleinkinderen	5,4	11,5
Kinderen van 23 jaar en ouder	- 3,1	- 6,8
Ouders	1,3	2,9
Kinderen jonger dan 23 jaar	0,7	1,5
Afschaffen imputatieregeling	0,6	1,3
Afschaffen 60%-waardering eigen woning	- 15,7	- 34,6
Totaal	308,3	679,1

In aanmerking genomen dat – naar huidige ramingsinzichten – de opbrengst van de successiebelasting in 2002 ten opzichte van 1998 zal stijgen met ruim 50% (zie tabel 1 op pagina), zou het doorvoeren van alle in kaart gebrachte maatregelen (in cijfers 2002) f 1 à 1,1 mrd kosten. Verreweg het grootste deel van de budgettaire derving valt toe te schrijven aan de wijzigingen in de sfeer van de tarieven en vrijstellingen.