

Vergaderjaar 2002–2003

28 488

Enige wijzigingen van de Successiewet 1956

Nr. 5

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 30 oktober 2002

1. Algemeen

Het verheugt mij dat de leden van de verschillende fracties met belangstelling kennis hebben genomen van het wetsvoorstel Enige wijzigingen van de Successiewet 1956. Hierna zullen de schriftelijke vragen die de leden van de verschillende fracties hebben gesteld over het onderhavige wetsvoorstel worden beantwoord. Daarbij zal de volgorde van het verslag zo veel mogelijk worden gevolgd.

De leden van de CDA-fractie hebben gevraagd waarom het zo lang heeft geduurd voordat reparatiewetgeving is ingediend waarin de arresten van de Hoge Raad ter zake van de artikelen 13a en 15 Successiewet 1956, die reeds op 10 augustus 2001 zijn geweest, is verwerkt. Deze leden vragen voorts waarom de reparatiewetgeving niet al is opgenomen in het Belastingplan 2002, deel IV.

De twee arresten van de Hoge Raad zijn op 10 augustus 2001 geweest. Op die datum was het Belastingplan 2002, deel IV, reeds voor advies aan de Raad van State gezonden. De noodzakelijke wijzigingen van artikel 13a en 15 zijn van dien aard dat reparatie door middel van een nota van wijziging niet passend zou zijn geweest. Daarom is er toen voor gekozen deze wijzigingen op te nemen in het eerstvolgende wetsvoorstel waarin dat oppoortuun zou zijn. Op advies van de Raad van State zijn de wijzigingsvoorstellen in de successiewet die aanvankelijk waren opgenomen in het wetsvoorstel Wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001), Tweede Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 487 afgesplitst en ondergebracht in het onderhavige wetsvoorstel.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen of de regering in wil gaan op de door de Orde opgeworpen vraag waarom tot op heden slechts kleine delen uit de aanbevelingen van de werkgroep Moltmaker zijn ingevoerd en of en zo ja wanneer een integraal wetsvoorstel tegemoet kan worden gezien.

Ter beantwoording van deze vraag wil ik vooropstellen dat het onderhavige wetsvoorstel geen onderdeel uit maakt van de beoogde herziening van de Successiewet 1956 die, mede op basis van het rapport van de

werkgroep Moltmaker, zal plaatsvinden. De thans voorliggende voorstellen behelzen een reparatie zoals hiervoor aangegeven. Daarbij is begrijpelijkerwijs gebruik gemaakt van elementen uit het eerdergenoemde rapport. Een integrale herziening van de successiewet staat nog steeds op de agenda. In mijn brief van 27 september 2002 (WDB2002-559N) aan de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer heb ik aangegeven de kamer in de loop van 2003 op diverse onderdelen uit het rapport van de werkgroep Moltmaker nader te informeren. Op dat moment is het naar verwachting ook mogelijk gefundeerde uitspraken te doen over de planning van het desbetreffende wetsvoorstel.

2. Inhoud wijzigingen in de Successiewet 1956

De leden van de fractie van het CDA vragen of het begrip «familiegroep» in de Successiewet 1956 en de Wet IB 2001 éénduidig wordt gehanteerd of dat al naar gelang de aard van de artikelen steeds een verschillende inhoud aan dat begrip wordt gegeven.

In antwoord op deze vraag merk ik op dat bijvoorbeeld de Successiewet 1956 en de Wet inkomstenbelasting 2001 aangrijpen bij aspecten van het persoonlijk leven van belastingplichtigen. Bepalingen waarin banden in de familiesfeer een rol spelen, komen dan ook op diverse plaatsen in deze wetten voor. Bij wetgeving is het streven uiteraard gericht op eenvoud en kenbaarheid door te werken met zo mogelijk centrale definities. Tegelijkertijd dient onder ogen te worden gezien dat verschillen in aard, doel of strekking van de heffingswet zelf of van bepalingen in die wet, nopen tot het hanteren van verschillende begrippen. Dergelijke verschillen komen dan ook in beide wetten voor.

2.1 Herziening artikel 13a

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de reikwijdte van het voorgestelde artikel 13a afwijkt van de voorstellen die de werkgroep modernisering successiewetgeving (werkgroep Moltmaker) heeft gedaan. Ik kan hierop antwoorden dat de opzet van het voorgestelde artikel ontleend is aan het advies van de werkgroep Moltmaker. Op twee punten is met betrekking tot de werkingssfeer van het artikel van het advies afgeweken. Het betreft de afbakening van de familiegroep en het te hanteren aanmerkelijkbelangcriterium. Op de overwegingen die aan deze keuzes ten grondslag liggen, ga ik elders in deze nota in.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen om in te gaan op de vragen en de opmerkingen bij dit voorstel van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna «de Orde») in een brief aan de vaste Commissie voor Financiën d.d. 26 september 2002 (Fin-02-434). In de brief wordt gesteld dat op grond van het voorgestelde artikel 13a de fictieve erfrechtelijke verkrijging voortaan beperkt blijft tot de waardestijging van de aandelen die het gevolg is van het overlijden van de erflater. Hiermee wordt de systematiek van artikel 13a naar mijn oordeel niet geheel juist weergegeven. De fictieve verkrijging omvat alle aandelen die gehouden worden door een ander dan de erflater, indien deze aandelen door het overlijden in waarde zijn gestegen; aan die aandelen wordt voor de heffing van successierecht echter een waarde toegekend die gelijk is aan de waardestijging door het overlijden. Deze waardestijging ten gevolge van het overlijden van de erflater kan het gevolg zijn van het vrijvallen van pensioenverplichtingen, maar kan ook andere oorzaken hebben zoals het vervallen van de in paragraaf 3.1 van de brief genoemde lijfrenteverplichtingen. Voorzover (materiële) verschuldigdheid van vennootschapsbelasting van invloed is op de waarde van de aandelen wordt deze uiteraard meegenomen in de bepaling van de waardestijging. Ter zake van de fictieve verkrijgingen ingevolge artikel 13a zijn, zoals bij

alle fictieve verkrijgingen, ook de bepalingen inzake belastinglatenties in artikel 20, vijfde en zesde lid, van de Successiewet 1956 van toepassing. Verder wordt gevraagd om in te gaan op de wijze waarop de waarde van (incourante) aandelen moet worden bepaald. Hierover kan ik slechts opmerken dat voor de bepaling van de waarde van (incourante) aandelen vaste regels te geven zijn. Een dergelijke waardering is sterk afhankelijk van de aard van de onderneming en van de overige bezittingen van het lichaam. Deze problematiek speelt binnen de fiscaliteit maar op gelijke wijze ook bij zakelijke transacties tussen onafhankelijke derden. Wellicht ten overvloede kan ik hierbij nog opmerken dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 13a niet de absolute waarde van de aandelen van belang is, maar slechts het verschil in waarde van de aandelen tussen het tijdstip vóór en het tijdstip na het overlijden. In zoverre is de waardering vaak eenvoudiger dan bijvoorbeeld een waardering van een onderneming ten behoeve van een transactie tussen derden.

In de brief van de Orde wordt voorts de toepassing van artikel 13a bij houdstervennootschappen aan de orde gesteld. Naar aanleiding daarvan merk ik op dat indien aandelen die worden gehouden door een houdstervennootschap in waarde stijgen, deze waardestijging doorwerkt in de waarde van de aandelen van de houdstermaatschappij. Dit betekent dat de aandelen van de houdstermaatschappij op grond van het voorgestelde artikel 13a voor het bedrag van deze waardestijging in de heffing worden betrokken voor zover deze aandelen worden gehouden door iemand die behoort tot de in artikel 13a, tweede lid, onderdeel b, aangeduide kring van personen. De houdstermaatschappij zelf behoort uiteraard niet tot deze kring van personen en wordt derhalve ook niet op grond van artikel 13a in de heffing betrokken.

De Orde geeft in haar brief in overweging de werkingssfeer van het voorgestelde artikel 13a evenals die van het huidige artikel 13a te beperken tot pensioen- en lijfrentelichamen (lichamen waarvan de bezittingen voor 90% of meer dienen tot dekking van pensioen- of lijfrente verplichtingen). Deze suggestie gaat er aan voorbij dat het voorgestelde artikel 13a een geheel andere opzet heeft dan het huidige artikel 13a. Het huidige artikel 13a betreft immers in beginsel de gehele waarde van de aandelen in de heffing, zodat een beperking tot pensioen- en lijfrentelichamen noodzakelijk is om te voorkomen dat beleggingswinsten die los staan van het overlijden in de heffing worden betrokken. Het voorgestelde artikel 13a betreft echter uitsluitend de waardestijging ten gevolge van het overlijden in de heffing en deze waardestijging wordt niet beïnvloed door beleggingswinsten of andere bezittingen van het lichaam die los staan van het overlijden. Overigens kan nog worden opgemerkt dat, anders dan de Orde kennelijk meent, het huidige artikel 13a niet uitsluitend van toepassing is in misbruiksituaties. Dat geldt evenzeer voor het voorgestelde artikel 13a. Met deze artikelen wordt beoogd vermogensvoordelen die, direct of indirect, ten gevolge van het overlijden van de erflater worden genoten, in de heffing te betrekken.

In de brief van de Orde wordt de vraag opgeworpen waarom de grens van de familiegroep waarop artikel 13a van toepassing is, getrokken wordt bij de vierde graad en niet al bij de derde graad, zoals de werkgroep modernisering successiewetgeving (werkgroep Moltmaker) had voorgesteld. Hierop kan worden geantwoord dat, zoals hiervoor reeds is opgemerkt, het onderhavige wetsvoorstel geen onderdeel uit maakt van de beoogde herziening van de Successiewet 1956 die, mede op basis van het rapport van de werkgroep Moltmaker, zal plaatsvinden. Bij het afbakenen van de familiegroep is daarom, met het oog op de consistentie binnen de huidige wet, besloten niet af te wijken van de kring van verwanten zoals die wordt gehanteerd in andere fictiebepalingen in de successiewet (zie de artikelen 8, 10 en 11 van de Successiewet 1956). Dit laat onverlet dat deze materie

bij de algehele herziening voor al deze bepalingen in onderling verband kan worden gezien.

De Orde vraagt zich af of artikel 13a wel van toepassing moet zijn op de aandeelhouder in een lichaam, indien de partner van de aandeelhouder overlijdt. Hierbij kan ik het volgende opmerken. Op grond van de Successiewet 1956 worden verkrijgingen krachtens erfrecht, waaronder fictieve verkrijgingen, in de heffing van successierecht betrokken. Dat geldt ook indien de verkrijger de partner is van de overledene, zij het dat met de speciale band tussen de partners rekening wordt gehouden door een hoge vrijstelling. Er is geen aanleiding om enkel voor artikel 13a (materieel) een volledige vrijstelling tussen partners in het leven te roepen. Ook is er geen aanleiding om, zoals de Orde bepleit, successierecht dat met toepassing van artikel 13a is geheven ter zake van het vooroverlijden van de partner van de erflater te verrekenen met het successierecht dat wordt geheven van diens erfgenamen. Er is hierbij immers geen sprake van cumulatie van successierecht omdat het gaat om verschillende verkrijgingen door verschillende personen.

De Orde meent dat voor de toepassing van artikel 13a zou moeten worden teruggekeerd naar het aanmerkelijkbelangcriterium uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoals dat gold vóór 1 januari 1997. Hierbij kan ik opmerken dat de successiewet in het verleden de ontwikkelingen in het aanmerkelijkbelangbegrip in de inkomstenbelasting steeds heeft gevolgd, niet alleen met betrekking tot artikel 13a, maar ook in de regeling voor bedrijfsopvolging. Ik zie geen aanleiding met betrekking tot het nu voorgestelde artikel 13a een andere lijn te volgen, te meer omdat dit artikel niet enkel ziet op misbruiksituaties maar er toe strekt reële vermogensvoordelen ten gevolge van een overlijden in de heffing te betrekken.

In de brief van de Orde wordt aandacht gevraagd voor de doorwerking van het zogenoemde meetrek aanmerkelijk belang van artikel 4.10 en het fictieve aanmerkelijk belang van artikel 4.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 naar artikel 13a van de Successiewet 1956. De Orde wijst hierbij tevens op de terbeschikkingstellingsregeling van artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001, waar in het slot van het eerste lid artikel 4.10 en artikel 4.11 Wet inkomstenbelasting 2001 expliciet zijn uitgesloten van de terbeschikkingstellingsregeling.

Over dit punt merk ik op dat de thans voorgestelde wijzigingen geen betrekking hebben op het begrip aanmerkelijk belang voor de toepassing van artikel 13a van de Successiewet 1956. Bij de introductie van artikel 13a in de Successiewet 1956, is reeds de koppeling met het aanmerkelijkbelangcriterium uit de Wet inkomstenbelasting 1964 gelegd. In de derde nota van wijziging bij het desbetreffende wetsvoorstel, Kamerstukken II 1994/95, 23 046, nr. 14, blz. 7, is destijds het volgende opgemerkt: «Door de verwijzing in de wet naar de regeling van het aanmerkelijk belang zijn ook van toepassing de bepalingen met betrekking tot het fictief aanmerkelijk belang en het aflopend aanmerkelijk belang.» De herziening van het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997 heeft tot het huidige criterium geleid dat vanaf die datum doorwerkt naar artikel 13a van de Successiewet 1956.

Ik zie geen aanleiding deze bepaling thans aan te passen. Dit artikel is in lijn met doel en strekking van de bepaling, namelijk om een zoveel mogelijk gelijke fiscale behandeling tot stand te brengen van gevallen waarin de desbetreffende aandelen behoren tot de nalatenschap van de erflater, gevallen waarin de aandelen in handen zijn van anderen en gevallen waarin de lijfrente of het pensioen is ondergebracht in een «eigen» stichting.

Ik merk nog op dat artikel 3.92 in de Wet inkomstenbelasting 2001 is opgenomen om het beschikbaar stellen van vermogensbestanddelen aan een

eigen vennootschap fiscaalrechtelijk zoveel mogelijk gelijk te behandelen als direct ondernemerschap. De expliciete uitsluiting krachtens artikel 4.10 en 4.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is als uitzondering in artikel 3.92 opgenomen, omdat in deze twee specifieke gevallen niet gesteld kan worden dat sprake is van indirect ondernemerschap. De terbeschikkingstellingsregeling is om die reden op de genoemde situaties niet van toepassing.

Voorts merkt de Orde op dat bij de toepassing van artikel 13a van de Successiewet 1956 ook de bijzondere bepaling van artikel 4.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, inzake de beëindiging van aanverwantschap, van toepassing behoort te zijn. Overigens meent de Orde – dit ter aanvulling op het huidige artikel 4.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 – dat de aanverwantschap niet pas dient te eindigen op het moment waarop het huwelijk door echtscheiding is ontbonden, maar op het eerdere moment waarop de echtelieden vooruitlopend op de formele beëindiging van het huwelijk duurzaam gescheiden van elkaar gaan leven.

Met betrekking tot deze vraag wijs ik er op dat deze berust op de misvatting dat artikel 4.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet van toepassing zou zijn bij het bepalen van een aanmerkelijk belang in de zin van artikel 13a van de Successiewet 1956. De verwijzing naar afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 betekent niet dat bepalingen van andere afdelingen niet van toepassing zouden zijn. De artikelen in afdeling 2 van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bevatten namelijk definities en gelijkstellingen die voor de toepassing van het gehele hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen gelden.

Met de toevoeging is slechts beoogd artikel 13a in lijn te brengen met artikel 35b van de Successiewet 1956. Dit laatst genoemde artikel is ontleend aan artikel 26 (tekst 2001) van de Invorderingswet 1990, alwaar de verwijzing naar afdeling 4.3 eveneens is opgenomen. Met de toevoeging van de verwijzing naar afdeling 4.3 is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Ik zie overigens geen aanleiding de beëindiging van het aanverwantschap door de werking van civielrechtelijke bepalingen te vervroegen naar de situatie «duurzaam gescheiden van elkaar gaan leven».

De Orde meent dat er een overgangsregeling zou moeten komen voor bestaande constructies die er op gericht zijn de werking van het huidige artikel 13a geheel of gedeeltelijk teniet te doen. Hierbij kan ik het volgende opmerken. In het derde lid van het voorgestelde artikel 13a is een bepaling opgenomen waarmee wordt beoogd bepaalde constructies te bestrijden die de werking van artikel 13a geheel of gedeeltelijk teniet zouden kunnen doen. Het kan hierbij ondermeer gaan om contra-verzekeringen of constructies met opties die de waardevermindering van de aandelen ten gevolge van het overlijden van de erflater geheel of ten dele teniet doen. Het gaat bij deze bepaling om de bestrijding van fiscale constructies die ik zowel onder het huidige als onder het voorgestelde artikel 13a onwenselijk acht. Er is daarom ook geen aanleiding voor bestaande constructies een overgangsregeling te treffen.

In antwoord op het verzoek van de Orde of het niet mogelijk is meer voorbeelden te geven van situaties waarop artikel 13a, vierde lid, van de Successiewet 1956 betrekking heeft, merk ik op dat in de memorie van toelichting met betrekking tot deze bepaling is aangegeven, dat de cumulatie van successierechten en inkomstenbelasting zich bijvoorbeeld voor kan doen indien de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing is. Voorzover ik thans kan overzien, kunnen zich naar de huidige stand van de wetgeving geen andere gevallen voordoen. Met de voorgestelde formule-

ring is naar mijn oordeel voorzien in een adequaat instrument ter voorkoming van cumulatie voor de thans bekende gevallen.

2.2 Herziening artikel 15

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen naar aanleiding van de brief van de Orde naar de rechtvaardigingsgrond van de termijn van één jaar in artikel 15 terwijl in artikel 12 – dat naar het oordeel van de Orde een vergelijkbare strekking heeft – een termijn van 180 dagen afdoende wordt geacht ter bestrijding van ontgaansconstructies in het zicht van overlijden.

De voorgestelde wijziging van artikel 15 is louter een reactie op het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2001, nr. 35 014, BNB 2001/400. In dat kader is een heroverweging van de in artikel 15 gehanteerde termijn naar mijn oordeel dan ook niet aan de orde. Dat laat onverlet dat dergelijke elementen aan de orde kunnen komen bij de voorgenomen algehele herziening van de Successiewetgeving. Volledigheidshalve wijs ik er nog op dat de werkgroep Moltmaker heeft voorgesteld de periode van 180 dagen voor het overlijden waarin schenkingen op grond van artikel 12 nog als erfrechtelijke verkrijging worden beschouwd te verlengen naar één jaar.

Ten slotte merk ik op dat ik het voorstel van de Orde artikel 15, eerste lid, redactioneel enigszins aan te passen, overneem. Een daartoe strekkende aanpassing is opgenomen in een nota van wijziging.

3. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van het CDA merken op zich niet aan de indruk te kunnen onttrekken dat als gevolg van de wijzigingsvoorstellen met betrekking tot artikel 13a een (bepaalde) verhoging van de opbrengst verwacht mag worden. Zij vragen of de regering kan aangeven in welke orde deze naar hun oordeel verhoogde opbrengst kan worden geraamd en daarbij tevens aan te geven of dat ook past in het kader van het Strategisch Akkoord en in de algemene modernisering van de Successiewet 1956.

In antwoord op de vraag van deze leden merk ik op dat de aanpassing van artikel 13a er hoofdzakelijk toe strekt de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2001, nr. 35 435, BNB 2001/351, die erop neerkomen dat een effectieve werking van artikel 13a problematisch wordt, ongedaan te maken. In zoverre strekt de aanpassing dus tot het voorkomen van een structurele derving van belastingopbrengsten. De budgettaire effecten van de overige wijzigingen, die tot doel hebben een aantal knelpunten van het huidige artikel 13a weg te nemen, zijn naar verwachting verwaarloosbaar.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck