

Vergaderjaar 2009–2010

31 930

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

F

NADERE MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 14 december 2009

De leden van de CDA-fractie, die de regering bedanken voor de uitgebreide beantwoording van de vragen uit het voorlopig verslag, willen ter voorbereiding op de plenaire behandeling nog een aantal vragen stellen. Maar voordat zij die vragen stellen willen deze leden eerst nog reageren op de opmerkingen in de memorie van antwoord omtrent het onderscheid tussen ANBI's en SBBI's.

Zij bevestigen dat de CDA-fractie steeds voorstander is geweest van het aanscherpen van het percentage van het algemeen nut criterium voor ANBI's van 50% naar 90%. De CDA-fractie merkt op daaraan destijds wel de voorwaarde te hebben gekoppeld dat deze uitbreiding niet ten koste mag gaan van verenigingen als koren, gildes, schutterijen en muziekverenigingen die thans onbetwist onder de ANBI-status vallen en doorgaans geen commerciële activiteiten als vorenbedoeld verrichten. In verband hiermee gaan zij ook in op de Brassband arresten en merken op dat vooral het eerste arrest van 13 juli 1994, waarin de Hoge Raad de 50% toets aanlegde, vaak verkeerd wordt uitgelegd.

Bij deze opmerkingen van de leden van de CDA-fractie wil ik graag een kanttekening plaatsen. Het is immers zo dat als gevolg van deze uitleg, wat er ook zij van de opvatting van de CDA-fractieleden dat deze uitleg verkeerd is, er op dit moment wel instellingen als ANBI zijn geregistreerd die wat de doelstelling om het algemeen nut te dienen en de daarbij behorende feitelijke werkzaamheden betreft wellicht wel aan het 50%-criterium voldoen maar niet aan het 90%-criterium. Door het aanscherpen van het algemeen nut criterium zodat voortaan de instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut moet beogen, zullen instellingen waarvan de activiteiten meer dan bijkomstig particuliere belangen beogen, niet meer als ANBI kwalificeren. Overigens hoeven deze particuliere belangen niet louter commerciële activiteiten te betreffen. Met de aanscherping is immers ook beoogd om de ANBI-status te onthouden aan instellingen als familiestichtingen die voor meer dan 50% maar niet voor ten minste 90% een algemeen nuttig doel beogen.

In aanvulling hierop wil ik nogmaals benadrukken dat er geen wijziging wordt beoogd aangaande de invulling van het begrip algemeen nut zelf.

De lijnen die zijn uitgezet in de jurisprudentie zijn dan ook onverkort van kracht. Dat betekent dat het begrip algemeen nut moet worden gezien in tegenstelling tot particulier c.q. individueel belang. Daarbij speelt de doelstelling van de instelling een belangrijke rol, maar omdat papier geduldig is, vindt ook een toetsing plaats van de feitelijke werkzaamheden die met de doelstelling in overeenstemming moeten zijn. Wat de doelstelling betreft gaat het om het primaire doel, dat rechtstreeks het algemeen belang moet raken. Dat van het gestelde doel tevens zijdelings een algemeen nuttig effect uit zou gaan, is niet van belang. Het is in dit licht dat mijn opmerking in de memorie van antwoord moet worden gelezen dat het in dit kader irrelevant is of de bestuurders of medewerkers zelf mogelijk plezier ontleen aan het nastreven van de doelen van de ANBI. De daarna komende zin «Het doel van de ANBI is daar immers niet op gericht», verstaan de leden van de CDA-fractie in die zin dat deze doelstelling (het hebben van plezier) in de opvatting van de regering kennelijk ondergeschikt moet zijn (dat wil zeggen minder dan 10%) aan het doel om het algemeen belang te dienen. Daarmee wekt de regering in hun ogen de indruk dat het hebben van plezier en het dienen van het algemeen belang elkaar weliswaar niet hoeven uit te sluiten, maar dat dit wel geldt (althans voor het verkrijgen van de ANBI-status) voor het hebben van de doelstelling om zowel het algemene belang te dienen als het hebben van plezier. Naar de mening van de leden van de CDA-fractie is het enige dat hoort te tellen voor het in aanmerking komen van de ANBI-status of het algemeen nut wordt nagestreefd. Dat men daarbij twee vliegen in één klap slaat door er voor te zorgen dat dit algemeen nut wordt nagestreefd door mensen die tegelijkertijd daar ook nog plezier aan beleven doordat ze hun hobby in het openbaar kunnen beoefenen, doet aan de ANBI-status niets af, zolang het algemeen belang maar voorop blijft staan. Daarvan uitgaande, onderschrijven de leden van de CDA-fractie nadrukkelijk de opmerking van de regering in de memorie van antwoord, dat «in die gevallen waarin de doelstellingen van een instelling niet primair gericht zijn op de particuliere belangen van de leden, maar de doelstellingen (en de feitelijke activiteiten) zodanig zijn dat er sprake is van een culturele instelling, (...) de instelling nog steeds (kan) kwalificeren als ANBI».

Ook hier past enige nuancering in die zin dat ik mij volledig kan vinden in de hiervoor geciteerde mening dat het enige dat hoort te tellen voor het in aanmerking komen van de ANBI-status is of het algemeen nut wordt nagestreefd. Zolang dit algemeen belang voorop staat, doet het plezier van de mensen dat zij beleven bij het nastreven van het algemeen belang, niet af aan de doelstelling van algemeen nut. Maar dat plezier mag, zoals ik in het voorgaande te kennen heb gegeven – overigens geheel in lijn met de jurisprudentie – niet een doel op zichzelf zijn, maar slechts een zijdelings effect.

Bij verenigingen zal het doel van de vereniging doorgaans primair bestaan uit het behartigen van de belangen van de leden. Deze belangenbehartiging is de reden waarom de vereniging is opgericht, de bestaansreden. Juist omdat de regering aan dergelijke verenigingen wel een grote maatschappelijke waarde toekent en zij vanwege het feit dat zij niet primair een algemeen nut dienen maar het particulier belang van de leden, niet in aanmerking komen voor de ANBI status met de bijbehorende fiscale faciliteiten, is een nieuwe categorie in het leven geroepen – de SBBI – die eveneens in aanmerking komt voor de faciliteiten van de schenk- en erfbelasting.

Ook voor de doorsnee muziekvereniging zal gelden dat de behartiging van de persoonlijke belangen van haar leden, bijvoorbeeld door het samen muziek maken, het voorzien in de behoefte aan vrijetijdsbesteding en het bieden van een gezellig verenigingsleven, het primaire doel is. Het maatschappelijk belang van de vereniging voor de gemeenschap is hier een zijdelings effect. Op dat punt wijkt een plaatselijke muziekvereniging of

een harmonie niet af van bijvoorbeeld de biljartvereniging of de voetbalclub. Al deze verenigingen vallen onder het SBBI-regime. Bij bepaalde verenigingen kan dit echter anders liggen. Voorwaarde is dat zij, conform hun dan geldende doelstelling, veelvuldig naar buiten treden, bijvoorbeeld bij regionale en landelijke evenementen, en zich daarbij richten op een publiek buiten hun eigen ledenkring of leefgemeenschap. Bij muziekverenigingen zou het dan kunnen gaan om het geven van concerten. Dan behartigen zij wél een algemeen belang. Die activiteiten geven haar de status van culturele instelling (kwalitatief criterium). Het is voorts afhankelijk van de omstandigheden of de muziekvereniging dan uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt (kwantitatief criterium). In gevallen waarin de doelstellingen en de feitelijke activiteiten van de vereniging vrijwel niet gericht zijn op de particuliere belangen van de leden en het verzorgen van optredens bij de eerdergenoemde gelegenheden het belangrijkste doel van de vereniging vormt, en wel zodanig dat sprake is van een culturele instelling, kan deze nog steeds kwalificeren als ANBI.

Tot slot wil ik erop wijzen dat het antwoord op de vraag of er sprake is van algemeen nut, in eerste instantie ter beoordeling aan de Belastingdienst is en uiteindelijk aan het oordeel van de rechter is onderworpen. Omdat met de onderhavige wijziging niet gesleuteld wordt aan de inhoud van het begrip algemeen nut, meen ik echter dat ervan uit kan worden gaan op dat punt niet voor verrassingen komen te staan.

De leden van de CDA-fractie gaan voorts in op artikel 10 van de Successiewet 1956. Zij vragen of in de situatie waarin ouders hun huis (waarde vrij € 400 000) aan de kinderen verkopen onder voorbehoud van een huurrecht, betaling van een marktconforme huur niet voldoende zou moeten zijn ter voorkoming van latere toepassing van artikel 10 in plaats van een betaling van 6% over de waarde (in casu € 24 000 huur per jaar). Voor de vraag wanneer sprake is van genot, haakt het derde lid van artikel 10 inderdaad aan bij 6%. Het stellen van een vaste norm als rentevoet binnen de Successiewet 1956 vloeit voort uit de wens vanuit de samenleving om helderheid te krijgen in de vorm van een eenduidig percentage. Binnen de sfeer van de fictiebepalingen komt het percentage terug in de artikelen 9, 10, en 15. Voor de waardering van een vruchtgebruik gaat de waarderingstabel van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 eveneens uit van dit percentage. Aanvankelijk was het mijn voornemen om als normrente van een percentage van 4 uit te gaan. Hiermee zou worden aangesloten bij het forfaitaire rendement dat in box 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gehanteerd. Naar aanleiding van de indiening van het wetsvoorstel in april van dit jaar kwam er echter kritiek op dit voorstel, omdat dit (doorgaans) tot een lastenverzwaring zou leiden bij de kinderen. Door het hanteren van een lagere rekenrente zou het vruchtgebruik dat de langstlevende ouder toekomt, en dat dus drukt op de verkrijging van de kinderen, immers lager worden. De verkrijging van de langstlevende zou rechtsevenredig toenemen, alleen zou deze verlaging in de regel (vanwege de partnervrijstelling) niet tot een vermindering van de verschuldigde erfbelasting leiden. In publieksmedia en vakbladen (o.a. Stubbé in FBN 2009, nr. 37) werd dit onderdeel van het wetsontwerp daarom bekritiseerd. Ik heb vervolgens het voornemen tot wijziging van de waardering van een vruchtgebruik binnen de Successiewet 1956 laten varen. Die waardering zal net als thans het geval is op basis van 6% plaatsvinden. Dit is ook het geval als tot de nalatenschap onroerende zaken behoren, waar de vraag van de leden van de CDA-fractie op ziet. Vanwege de roep om een eenduidige en eenvoudig kenbare normrente, heb ik een deze gegeven in de vorm van een forfaitair percentage, dat in individuele gevallen soms te laag en in andere gevallen te hoog kan zijn. Dit is inherent aan het aannemen van een forfaitair rendement. Vanwege

de eenvoud en toegankelijkheid van de wetgeving meen ik dat een uitzondering op de normrente niet de gewezen weg is. Daarom neem ik de suggestie van deze leden niet over. Wel ben ik voornemens om bij beleidsbesluit een regeling te treffen voor reeds bestaande situaties, soortgelijk aan het overgangsrecht in de wet voor op 1 januari 2010 bestaande schuldigerkenningen.

Verder vragen de leden van de fracties van het CDA en de VVD om een reactie op de brief van de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (hierna EPN) van 7 december 2009 en op de brief van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (hierna KNB) van 8 december 2009. Beide brieven behandelen de problematiek inzake de toepassing van artikel 10 van de Successiewet 1956. Hierna zal ik ingaan op deze twee brieven.

Brief EPN

In haar brief van 7 december 2009 stelt de EPN vier kwesties aan de orde met betrekking tot de toepassing van artikel 10. Ten eerste meent de EPN dat meer duidelijkheid moet worden gegeven omtrent de status van een testament en dan met name over de vraag of een testament dat veel keuzemogelijkheden bevat voor de erfgenamen nog is aan te merken als een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Zoals ik tijdens de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer en ook in de memorie van antwoord aan uw kamer heb aangegeven, is het niet aan mij als Staatssecretaris van Financiën om uitspraken te doen over de status van een keuzetestament. Een testament is een uiterste wil van de erflater. Indien de erflater de erfgenamen dusdanig veel keuzes geeft dat geen sprake meer is van een door de erflater bepaalde wil, is er geen sprake van een uiterste wil in civielrechtelijke zin. Waar de grens ligt, kan door mij niet in algemene zin worden bepaald. Per individueel geval zal moeten worden bepaald of sprake is van een uiterste wil in civielrechtelijke zin. Ik kan de EPN dan ook niet aangeven dat sprake zal zijn van een uiterste wil in het geval waarin de nalatenschap verplicht conform de wettelijke verdeling wordt verdeeld, als niet wordt gekozen uit één van de andere mogelijkheden in het testament. Immers hoeveel andere mogelijkheden er zijn en wat de inhoud van die mogelijkheden precies is, is niet bekend.

Ten tweede vraagt de EPN naar de toepassing van artikel 10 van de Successiewet 1956 indien de langstlevende de wettelijke verdeling ongedaan maakt en vervolgens op grond van de in het testament opgenomen subsidiaire regeling het vruchtgebruik van de erfdelen van de kinderen verkrijgt. In dat geval zet de langstlevende volgens de EPN geen eigendom om in vruchtgebruik, maar behoudt zij de volle eigendom van haar eigen erfdeel. Graag ziet de EPN bevestigd dat artikel 10 in dit laatste geval buiten toepassing blijft.

Deze bevestiging kan ik geven. In dat geval behoudt de langstlevende de volle eigendom van haar erfdeel, zodat artikel 10 niet in beeld komt. Dit zou anders zijn indien het vruchtgebruik ook wordt gevestigd op het erfdeel van de langstlevende. In dat geval zet de langstlevende volle eigendom van zijn erfdeel om in een vruchtgebruik. Een vergelijkbare ratio geldt in de situatie waarin de langstlevende de wettelijke verdeling ongedaan maakt en de langstlevende en de kinderen de nalatenschap verdelen in een blote eigendom/vruchtgebruik verhouding. Voor zover het vruchtgebruik betrekking heeft op het erfdeel van de langstlevende, is artikel 10 van toepassing bij zijn overlijden. Indien het vruchtgebruik in dat geval alleen wordt gevestigd op de erfdelen van de kinderen en de langstlevende zijn erfdeel in volle eigendom verkrijgt, is artikel 10 weer niet van toepassing bij het overlijden van de langstlevende. Een en ander werkt dus gelijk uit als de situatie van verwerping zoals weergegeven in de memorie van antwoord aan uw kamer. Verder verwijs ik nog naar de toelichting bij het amendement nr. 68, waarin reeds is aangegeven dat

indien sprake is van een partiële verdeling en op grond van een testament ten aanzien van de onverdeelde goederen een vruchtgebruik wordt verkregen, artikel 10 van toepassing is voor zover de erflater zijn erfdeel, en voor dat deel dus volle eigendom, heeft omgezet in een vruchtgebruik. Ik verwijs ten slotte nog naar voorbeeld 4 bij het genoemde amendement.

Ten derde meent de EPN dat in de memorie van antwoord niet is ingegaan op de gestelde vraag van de KNB in zijn brief van 23 november 2009 over de reikwijdte van het amendement nr. 68 met betrekking tot artikel 10 en combinatie-testamenten. In de brief van de KNB wordt niet uitdrukkelijk gevraagd naar het combinatie-testament, maar wel naar (onder andere) de quasi wettelijke verdeling. Ik begrijp de vraag van de EPN dan ook dat zij verzoekt aan te geven of vorderingen ontstaan als gevolg van een keuzetestament, waarin onder andere een quasi wettelijke verdeling is opgenomen, vorderingen zijn die krachtens erfrecht zijn ontstaan. In de memorie van antwoord ben ik in het algemeen ingegaan op deze vraag. In de beantwoording van deze brief van de EPN ben ik hiervoor ook op dit onderwerp ingegaan. Overigens wordt bij de beantwoording van de brief van de KNB van 8 december 2009 hierna, de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar, nog ingegaan op de bijgeschreven rente. Ik vertrouw erop dat ik de vraag voldoende heb beantwoord.

De EPN geeft als vierde aan het wonderlijk te vinden dat er een verschil ontstaat tussen de gevolgen bij een «klassiek» ik-opa-testament, een testament waarbij aan de zoon (tweede generatie) de last wordt opgelegd om een bedrag aan de kleinkinderen schuldig te erkennen, en de situatie waarin opa aan zijn kleinkind een bedrag legateert opeisbaar bij het overlijden van het kind. Zij merkt op dat het ongewenst is dat economisch identieke situaties fiscaal op een verschillende wijze worden behandeld. Hoewel deze laatste uitspraak in zijn algemeenheid doorgaans onderschreven moet worden, meen ik dat dit in het kader van de fictiebepalingen niet steeds het geval hoeft te zijn. De fictie van artikel 10 van de Successiewet 1956 heeft de achtergrond van het tegengaan van verkleining van het verervende vermogen. Zij stelt als norm dat rechtshandelingen waarbij iets ten koste van het vermogen van een (toekomstige) erflater gaat in verband waarmee hij tot zijn overlijden een vruchtgebruik heeft gehad, leiden tot een fictieve erfrechtelijke verkrijging. In deze norm zit opgesloten dat indien het niet de erflater zelf is die de rechtshandeling verricht waardoor het genot van het vruchtgebruik ontstaat, de fictie toepassing mist. Hierdoor kunnen economisch identieke situaties in het ene geval wel en in het andere geval niet tot toepassing van artikel 10 leiden. Dat vloeit voort uit het karakter van de bepaling. Ter illustratie geef ik het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Weduwnaar A schenkt de blote eigendom van de woning aan kind C terwijl hij het levenslange vruchtgebruik van die woning voorbehoudt. De woning heeft een waarde van 100, de waarde van de blote eigendom bedraagt 40. A overlijdt en de waarde van de woning is dan 120. Bij zijn overlijden is artikel 10 van toepassing over 120 en mag C de schenkbelasting over 40 in mindering brengen op de erfbelasting, zodat per saldo het vruchtgebruik alsnog in de heffing wordt betrokken. E en F zijn getrouwd op huwelijkse voorwaarden. F is enig eigenaar van de echtelijke woning. F maakt een testament waarin hij de blote eigendom van de woning legateert aan kind G en het vruchtgebruik aan E. Als F overlijdt, is de waarde van de woning 100 en die van de blote eigendom 40. G wordt belast voor 40. Als E overlijdt, is de waarde van de woning 120. Ten aanzien van G valt nu het vruchtgebruik op de woning vrij. Artikel 10 is echter niet van toepassing. Wat de woning betreft, blijft het voor G

bij de heffing over de waarde van de blote eigendom ten tijde van het overlijden van F.

Ik hecht er aan te benadrukken dat het antwoord op de principevraag of artikel 10 ziet op klassieke ik-opa testament niet zozeer uit dit wetsvoorstel voortvloeit, maar dat dit antwoord is gegeven in het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2009 (BNB 2009/224). Voordien is in de literatuur bediscussieerd of een ik-opa testament met lastbevoordeling (EPN spreekt van een klassiek ik-opa testament) tot artikel 10 zou kunnen leiden. Nimmer is in discussie geweest of de vruchtgebruikvariant van een ik-opa testament (vruchtgebruik bij het kind en blote eigendom bij het kleinkind) tot artikel 10 zou kunnen leiden. Van deze laatste variant stond en staat vast dat deze niet tot latere toepassing van artikel 10 leidt. Testateurs (opa's) konden derhalve voor een veilige en minder veilige weg kiezen. Nu is gebleken dat de minder veilige variant inderdaad tot artikel 10 leidt, ligt het niet op mijn weg hiervoor een tegemoetkoming te verlenen. Beperking van artikel 10 in geval van een ik-opa testament met lastbepaling bij het kleinkind, tot het meerdere dan wat het kind van zijn vader (in casu opa) heeft verkregen zoals in voorkomende gevallen geldt voor het negende lid, acht ik voor deze situaties niet gewenst en is gegeven het genoemde arrest van de Hoge Raad ook niet nodig.

Brief KNB

Inzake de rentebijdrage op onderbedelingsvorderingen die voortvloeien uit een verdeling als bedoeld in artikel 10, vijfde lid, van de Successiewet 1956 de KNB vraagt daar naar, zet ik allereerst het algemene kader van artikel 10 bij onderbedelingsvorderingen uiteen. Indien bij een verdeling een rechtshandeling wordt verricht, waarbij een onderbedelingsvordering ontstaat die bij leven niet wordt voldaan en ter zake waarvan niet tenminste 6% rente jaarlijks feitelijk wordt betaald, valt dit onder de omschrijving van artikel 10, eerste lid, van de Successiewet 1956. Vervolgens zondert artikel 10, vijfde lid, onderbedelingsvorderingen bij verdelingen van de volle eigendom uit van de toepassing van artikel 10. Deze uitzondering ziet naar de letter van de wet alleen op de onderbedelingsvordering zelf en niet op de bijgeschreven rente. Blijkens de toelichting bij het amendement nr. 68 ziet de bepaling van het vijfde lid evenwel ook op de rente bijgeschreven op de betreffende onderbedelingsvorderingen. Dit geldt uiteraard tot een maximum van 6% samengestelde rente, omdat op het meerdere artikel 9 ziet, zoals de KNB zelf ook aangeeft. Hiermee is evenwel niet alles gezegd over rente en onderbedelingsvorderingen in het kader van artikel 10. De rente kan namelijk ook opgeroepen worden door een schenking. Indien deze schenking schuldig wordt gebleven, is artikel 10 in zoverre wel van toepassing. De conclusie is dan ook dat rente op een onderbedelingsvordering valt onder artikel 10, vijfde lid, tenzij de rente haar oorzaak vindt in een schenking. Ter toelichting dient het volgende.

A en B zijn gehuwd en hebben één kind, C. A heeft een testament met een ouderlijke boedelverdeling op grond waarvan alle goederen van zijn nalatenschap naar B gaan en C een onderbedelingsvordering krijgt op B. Indien A in zijn testament een rente had vastgesteld van 2% samengestelde rente zonder bevoegdheid voor de erfgenamen daarvan af te wijken en B en C spreken 6% samengesteld af, dan wordt voor de berekening van de verschuldigde erfbelasting bij het overlijden van A rekening gehouden met 2% samengestelde rente. De hogere rente vormt een schenking door B aan C op grond van artikel 1 van de Successiewet 1956. Alle rente wordt bijgeschreven. Bij het overlijden van B is artikel 10 dan niet van toepassing op de testamentaire rente van 2%. Het restant van de rente (4% over de hoofdsom gedurende het aantal verstreken jaren) betreft een schuldig-

gebleven schenking van B aan C waarop artikel 10 wel van toepassing is. Die situatie verschilt immers niet van iedere andere schuldig gebleven schenking, waarbij niet jaarlijks 6% wordt betaald. De ter zake van de schenking eerder in rekening gebrachte schenkbelasting, vermeerderd met een enkelvoudige rente van 6%, kan grond van artikel 7 van de Successiewet 1956 worden verrekend met de verschuldigde erfbelasting.

Ook bij andere gemeenschappen dan een nalatenschap, de KNB vraagt daar eveneens naar, geldt dat rente op de onderbedelingsvordering meelift op de bepaling van artikel 10, vijfde lid, ten aanzien van die vordering, tenzij de rentevaststelling een schenking inhield. Dit laatste zal zich in de praktijk niet vaak voordoen. Stel dat twee broers eigenaar zijn van een boomgaard en zij verdelen die zo, dat de één de gehele boomgaard krijgt toegedeeld en de ander een geldsom, waarbij ter zake van deze geldsom wordt afgesproken dat deze pas opeisbaar is bij het overlijden van de overbedeelde broer. Indien de broers afspreken dat de overbedeelde broer aan de onderbedeelde broer een zakelijke rente van 6% zal vergoeden, vormt deze rente geen schenking. Het is immers gebruikelijk dat de overbedeelde partij over de onderbedelingsvordering een zakelijke rente vergoedt, indien de schuld niet direct wordt voldaan. Er is dan geen sprake van een schenking, zodat ook in het geval dat de rente eveneens pas opeisbaar is bij het overlijden van de overbedeelde broer, artikel 10 niet aan de orde komt. Mochten de broers evenwel een rentepercentage afspreken, stel 11%, waarbij deels wel een schenking aanwezig is, dan zal wanneer de rente niet jaarlijks daadwerkelijk wordt betaald, artikel 10 wel van toepassing zijn voor dat deel van de rente dat tot een schenking leidde. Uiteraard strekt ook dan de schenkbelasting vermeerderd met rente in mindering op de ter zake verschuldigde erfbelasting.

Verder vraagt de KNB naar de rentebijbeschrijving en de toepassing van artikel 10, negende lid, van de Successiewet 1956. Net als bij de bepaling over het ik-opa testament bepleit de KNB ook bij deze vraag een specifieke benadering ten aanzien van wat zij noemt niet-agressieve schulden. Graag wil ik de indruk wegnemen dat artikel 10 onderscheid maakt tussen agressieve en niet-agressieve gevallen. Vanuit de wens verkleining van het vererfend vermogen tegen te gaan, juist in gevallen waarin de erflater bij leven het genot behoudt, heeft de wetgever de norm van artikel 10 geformuleerd: de rechtshandeling waarbij erflater partij was en in verband waarmee hij een genot van een vruchtgebruik heeft gehad dat tot overlijden heeft geduurd. Nu in deze omschrijving geen element zit dat onderscheid maakt tussen agressief versus niet-agressief neem ik de suggestie van de KNB niet over. Dit staat nog los van afbakeningsproblemen en discussies die kunnen volgen uit het onderscheid agressief / niet-agressief. De achtergrond van artikel 10, negende lid, is te voorkomen dat de schuld van een erflater (stel A), die is ontstaan als gevolg van een eerder overlijden van een ander (stel B) voor meer in aftrek kan komen bij overlijden van A, dan de erfrechtelijke verkrijging die A van B heeft verkregen, zonder rekening te houden met die schuld. Het meerdere vormt dan «al hetgeen» als bedoeld in artikel 10, eerste lid. Een rentebijbeschrijving op die schuld zou de werking van het negende lid (deels) kunnen ontkrachten. Dit betekent dat rentebijbeschrijving op deze schuld wordt belast met artikel 10 bij de verkrijger van B, stel C, voor zover de nominale waarde van de schuld inclusief de rente van B aan C hoger is dan de eerdere verkrijging die B van A heeft gekregen.

Voorbeeld

Een opa met een nalatenschap van € 150 000 legateert aan zijn drie kleinkinderen ieder € 60 000, opeisbaar bij het overlijden van het kind (56 jaar), enig erfgenaam. De blote eigendomswaarde van de vordering van elk

kleinkind – met toepassing van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 – bedraagt € 20 400 (100 – 66, of 34% van € 60 000). De verkrijging van het kind bedraagt derhalve € 88 800 (€ 150 000 – 3 x € 20 400). Als het kind overlijdt, bedraagt de schuld van het kind aan zijn kinderen – de kleinkinderen van opa – in totaal € 180 000 (3 x € 60 000). Op grond van het negende lid bedraagt de fictieve verkrijging per (klein)kind dan 1/3 x (€ 180 000 – € 150 000) of € 10 000.

Voorbeeld

Een opa met een nalatenschap van € 150 000 legateert aan zijn kleinkinderen ieder € 20 400, opeisbaar bij het overlijden van het kind, enig erfgenaam. Op de vordering wordt 6% samengestelde rente per jaar bijgeschreven. De verkrijging van het kind bedraagt € 88 800. Als het kind na 19 jaar overlijdt, heeft hij een schuld aan zijn kinderen (de kleinkinderen van opa) van circa € 180 000. Hiervan is op grond van het negende lid € 30 000 belast (per kleinkind € 10 000).

Inzake de vraag van de KNB over artikel 10 en een klassiek ik-opa testament, verwijs ik naar de reactie op de brief van de EPN, waarin naar dezelfde materie is gevraagd.

Aan het eventueel uitbreiden van de verhoogde vrijstelling van € 50 000 ten behoeve van de aankoop van een eigen woning tot de vervroegde aflossing van een eigen woningschuld zijn, dit in antwoord op een daartoe strekkende vraag van de leden van de CDA-fractie, naar verwachting geen aanvullende budgettaire gevolgen verbonden. Het toepassen van de verhoogde vrijstelling bij de aflossing van een eigen woningschuld ligt echter op basis van de huidige wettekst niet voor de hand aangezien de vrijstelling blijkens de wettekst en de toelichting dient voor de verwerving van een eigen woning door het kind. Aflossing van een eigen woningschuld door een kind dat al een woning heeft valt hier niet onder. Verder is het nog maar de vraag of er een maatschappelijke behoefte bestaat aan een dergelijke vrijstelling.

De leden van de CDA-fractie hebben verder enige vragen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling. De genoemde leden merken op dat de in artikel 35c, tweede lid, van de Successiewet 1956 opgenomen eis dat een CV-participatie moet worden verkregen door een beherend vennoot waarschijnlijk dient om te voorkomen dat participanten in scheepvaart- of film-CV's gebruikmaken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De genoemde leden vragen zich af of deze bepaling haar doel niet voorbijstreeft in het geval de erfgenamen (meestal de kinderen of de langstlevende echtgenoot) als commanditaire vennoten verder gaan teneinde het commanditaire kapitaal ter beschikking te blijven stellen aan de door de beherende vennoot (een niet-familielid) gedreven onderneming in deze CV. Anders dan de leden van de CDA-fractie menen, is de beperking van artikel 35c, tweede lid, niet alleen opgenomen om te voorkomen dat participanten in scheepvaart- of film-CV's gebruikmaken van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 heeft ten doel een reële bedrijfsopvolging te faciliteren. Dit betekent dat deze onderneming door een ondernemer moet worden voortgezet. Dit betekent ook dat medegerechtigden, die veeleer te vergelijken zijn met beleggers, en de door hen gehouden medegerechtigdheid, niet voor de faciliteiten kwalificeren. Teneinde de gefaseerde bedrijfsopvolging mogelijk te maken, is het tweede lid van artikel 35c opgenomen. Dit lid bewerkstelligt dat een medegerechtigdheid wel kwalificeert indien de medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting vormt van een eerder door de erflater of schenker gedreven IB-ondernemer en dat de medegerechtigd-

heid moet worden verkregen door de beherende vennoot. Hiermee wordt het mogelijk dat een ondernemer tijdens zijn leven als ondernemer bij de onderneming terugtreedt, zonder dat de faciliteiten daardoor voor de voortzettende ondernemer verloren gaan. Met betrekking tot aandelen, en de gefaseerde opvolging via preferente aandelen, is een soortgelijke bepaling opgenomen. Het is dus niet de bedoeling om verkrijgers die alleen kapitaal aan een onderneming ter beschikking stellen voor de faciliteiten in aanmerking te laten komen. Immers, in die gevallen is vanuit hun positie gezien geen sprake van een bedrijfsopvolging.

Verder vragen de leden van de CDA-fractie met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling in te gaan op de vragen daarover in brieven van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 30 november 2009, de Vereniging FamilieBedrijven Nederland van 2 december 2009 en op de brief van Van de Kooij Amersfoort Vastgoed BV van 30 november 2009. Ook de leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP hebben gevraagd in te gaan op de brief van de Vereniging FamilieBedrijven Nederland (hierna FB Ned). Hierna zal ik, in de genoemde volgorde, op deze brieven ingaan.

Brief NOB

In haar brief van 30 november 2009 gaat de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna de Orde) in op het huidige artikel 7d van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. In dit artikel zijn uitzonderingen opgenomen met betrekking tot het voortzettingsvereiste. Volgens de Orde is dit artikel niet volledig. Het ligt naar de mening van de Orde voor de hand dat gedurende de voortzettingsperiode de faciliteiten niet worden ingetrokken in het geval van een aandelenfusie (artikel 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001), een juridische splitsing (artikel 3.56 van de Wet inkomstenbelasting 2001) en een juridische fusie (artikel 3.57 van de Wet inkomstenbelasting 2001). Ook vraagt de Orde of het is toegestaan dat de werk-BV haar onderneming overdraagt in het kader van een fiscaal gefaciliteerde bedrijfsfusie, splitsing of juridische fusie ex de artikelen 14, 14a respectievelijk artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Allereerst wil ik opmerken dat de huidige Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 integraal vervangen zal worden door een nieuwe uitvoeringsregeling, te weten de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Waar in het vervolg over de nieuwe uitvoeringsregeling wordt gesproken, wordt derhalve de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting bedoeld. In de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II, nr. 2008/09, 31 930, nr. 9) heb ik aangegeven dat zal worden bezien met welke uitzonderingen de bestaande uitzonderingen van artikel 7d van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 moeten worden uitgebreid. Aan deze uitbreiding ligt het uitgangspunt ten grondslag, dat als de oorspronkelijke verkrijger als «ondernemer» gerechtigd blijft tot de onderneming (in de BV), de juridische huls waarin hij die onderneming drijft er niet toe doet. Hij mag als het ware doorschuiven naar zichzelf, tenzij hij bij de wijziging van de juridische huls contanten ontvangt. Hierbij is aangegeven dat in de uitvoeringsregeling in ieder geval de aandelenruil en de juridische fusie geregeld zullen worden. Tevens is daarbij aangegeven dat voorzieningen zullen worden getroffen voor de situatie waarin sprake is van een verkrijging van een ter beschikking gesteld pand. Met betrekking tot de aanmerkelijkbelanghouder zal ook de juridische splitsing waar de Orde naar vraagt, als uitzonderingsgrond worden opgenomen. Hetzelfde geldt voor een bedrijfsfusie, -splitsing of juridische fusie ex artikel 14, 14a respectievelijk 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Ten slotte kan ik de leden nog meedelen dat indien als gevolg van een hiervoor genoemde gebeurtenis de terbeschikkingstelling van een verkregen

pand eindigt, in de uitvoeringsregeling zal worden bepaald dat die omstandigheid niet leidt tot het intrekken van de faciliteiten die zien op dat pand, indien de ter beschikking stelling in de nieuw ontstane situatie wordt voortgezet.

In het verlengde van het voorgaande vraagt de Orde naar een bevestiging of, indien de gebeurtenissen als hiervoor genoemd gedurende de vereiste bezitsperiode van de erflater (1 jaar) en de schenker (5 jaar) plaatsvindt, de bezitstermijn als het ware door zal lopen in de nieuwe situatie en er dus niets steeds een nieuwe periode gaat lopen. Dit kan ik de leden bevestigen. In de uitvoeringsregeling zullen daartoe nadere bepalingen worden opgenomen.

Verder meent de Orde dat het voorgestelde artikel 35e, lid 1, onderdeel c, 2°, van de Successiewet 1956 te absoluut is geformuleerd. Dit artikel bepaalt dat het de verkrijger niet is toegestaan na de schenking of de vererving zijn verkregen (gewone) aandelen om te zetten in preferente aandelen. De Orde kan zich voorstellen dat omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen wel is toegestaan als de omzetting voldoet aan de voorwaarden van onderdeel 6 van het besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M, BNB 2007/169. Voor het aanmerkelijk belang is een dergelijke omzetting dan gefaciliteerd (dat wil zeggen geen vervreemding), zodat het naar de mening van de Orde voor de hand ligt dit ook voor genoemde bepaling uit de Successiewet 1956 te laten gelden.

Ik onderschrijf de mening van de Orde niet. De bedrijfsopvolgingsregeling is bedoeld om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. Dit betekent onder andere dat de overnemer als «ondernemer» de verkregen onderneming (in de BV) moet voortzetten. Voor de inkomstenbelasting houdt dit bijvoorbeeld in dat de voortzetter gedurende de voortzettingsperiode niet zonder gevolgen voor de faciliteiten zijn onderneming kan inbrengen in een personenvennootschap. Voor zover daarbij een ander wordt gerechtigd tot de winst zet de verkrijger voor dat deel immers niet meer voort. Dit geldt ook in de situatie waarin de stille reserves worden voorbehouden. In dat geval is voor de inkomstenbelasting sprake van een gedeeltelijke staking. De overdragende ondernemer hoeft echter nog niet af te rekenen omdat er op grond van goed koopmansgebruik nog niets is gerealiseerd. De wettelijke bepaling waar de Orde op doelt, bewerkstelligt een soortgelijke situatie met betrekking tot preferente aandelen. Indien de aandelen worden omgezet in preferente aandelen, waarbij gewone aandelen worden toegekend aan een ander, behoudt de verkrijger zich als het ware alle stille reserves voor en is hij tegelijkertijd niet meer degene die de onderneming voortzet. Aangezien voor de inkomstenbelasting de omzetting zelf niet hoeft te leiden tot een vervreemding voor het aanmerkelijkbelangregime, is in de Successiewet 1956 expliciet bepaald dat wel sprake is van een intrekingsgrond voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Anders dan de Orde kennelijk meent, is dit een bewuste keuze geweest. Het verschil tussen de gevolgen voor de aanmerkelijkbelangregeling en de gevolgen voor de faciliteiten voor de schenk- en erfbelasting kan worden verklaard uit het feit dat in de inkomstenbelasting geen claim verloren gaat, terwijl de faciliteiten in de Successiewet leiden tot een vrijstelling. Deze vrijstelling moet alleen worden gegeven aan «echte» opvolgers en niet aan kapitaalverstrekkers.

De Orde vraagt ten slotte om de voorgenomen ministeriële regelingen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 en de verervings- en schenkingsfaciliteiten in de Wet inkomstenbelasting 2001 nog tijdens de behandeling van onderhavig wetsvoorstel bij de Eerste Kamer bekend te maken en niet pas begin 2010. De Orde wijst

daarbij op het belang van de ministeriële regelingen voor de toepassing in de praktijk van deze faciliteiten.

Ik kan aan dit verzoek niet tegemoetkomen, alleen al om de eenvoudige reden dat de wijzigingen in de genoemde regelingen nog niet volledig zijn afgerond. Hierbij hecht ik er overigens aan om aan te geven dat ik de Tweede Kamer in een eerder stadium reeds heb geïnformeerd over wat in de uitvoeringsregeling geregeld gaat worden. In de memorie van antwoord aan uw kamer is nogmaals aangegeven op welke onderdelen met betrekking tot de Successiewet 1956 uitvoeringsregelingen te verwachten zijn (Kamerstukken I, nr. 2008/09, 31 930, D). Verder sluiten de aanpassingen voor een groot deel aan bij de reeds bestaande artikelen in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan de extra uitzonderingen op het voortzettingsvereiste van artikel 35e, die thans zijn opgenomen in artikel 7d Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 en waarop ik hiervoor ben ingegaan. Voorts merk ik op dat ik de Tweede Kamer ook uitgebreid heb ingelicht over de strekking van de lagere regelgeving voor de verervings- en schenkingsfaciliteiten voor de inkomstenbelasting. Ik streef ernaar de nieuwe en herziene uitvoeringsregelingen voor 1 januari 2010 te publiceren.

Brief FB Ned

In haar brief van 2 december 2009 stelt de Vereniging FamilieBedrijven Nederland (verder FB Ned) twee kwesties aan de orde met betrekking tot de bedrijfsopvolging. De eerste kwestie betreft de dienstbetrekkingseis bij de doorschuifregeling in geval van schenking in de aanmerkelijkbelang sfeer. Naar het oordeel van de FB Ned leidt dit bij familiebedrijven tot een vreemd en ongewenst verschil tussen familieleden die wel en die niet werkzaam zijn in de BV.

De doorschuifregeling in de aanmerkelijkbelang sfeer in geval van schenking is bedoeld voor de facilitering van een reële bedrijfsopvolging. Dit betekent onder andere dat de opvolger ook echt «ondernemer» moet worden. Met de dienstbetrekkingseis wordt gewaarborgd dat de verkrijger betrokkenheid heeft bij de onderneming. Bovendien ontstaat hierdoor gelijkheid met de doorschuifregeling bij leven in de winstsfeer ex artikel 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dat hiermee een verschil ontstaat tussen aandeelhouders die hun aandelen overdragen aan een persoon die wel werknemer is en zij die hun aandelen overdragen aan een niet-werknemer, is een beoogd verschil en wordt gerechtvaardigd door de doelstelling van de doorschuifregeling.

De tweede kwestie die de FB Ned naar voren brengt, zijn de verwaterings-eisen ten aanzien van pakketten kleiner dan 5% maar ten minste 0,5%. De FB Ned vraagt zich af of de doorschuifregeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de faciliteiten voor de schenk- en erfbelasting van toepassing zijn ingeval de verwatering heeft plaatsgevonden door een fusie of een werknemersparticipatie, of door een verkoop. Vooropgesteld wordt dat de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 een forse faciliteit biedt voor de betrokken belastingplichtigen. Ik heb eerder benadrukt dat het in de tijd toegenomen vrijstellingspercentage voor de schenk- en erfbelasting mede aanleiding is geweest om de criteria voor de bedrijfsopvolgingsregeling nogmaals te bezien. Het is de bedoeling dat alleen reële bedrijfsopvolgingen kunnen profiteren van de faciliteiten. Iets dergelijks geldt overigens ook voor de doorschuifregelingen in de inkomstenbelasting. Voor de erflater of schenker geldt dat deze ondernemer moet zijn. Dat kan zowel het zijn van IB-ondernemer in de winstsfeer als het zijn van houder van ten minste 5% van de aandelen van de BV waarin een onderneming wordt gedreven in de aanmerkelijkbelang sfeer betreffen. Aanvankelijk was dan ook voorgesteld dat alleen indien sprake was van een direct of indirect aanmerkelijk belang van minimaal 5% de bedrijfsopvolgingsfa-

ciliteiten van toepassing zouden zijn. Van de zijde van onder andere de FB Ned is daarop gesteld dat een aanmerkelijkbelangpakket kan verwateren door het overlijden van de aanmerkelijkbelanghouder. Te denken valt aan een ouder die 6% van de aandelen in een familiebedrijf heeft en dit nalaat aan zijn drie kinderen. Als ieder kind 2% van de aandelen verkrijgt, is het oorspronkelijke aanmerkelijk belang verwaterd en zou bij overlijden van het kind de bedrijfsopvolgingsregeling bij diens erfgenamen geen toepassing kunnen vinden. Om aan die situatie tegemoet te komen is vervolgens bepaald dat een fictief aanmerkelijk belang ook kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Aangezien direct gehouden belangen zoveel mogelijk gelijk behandeld moeten worden als indirect gehouden belangen, werd daarbij tevens bepaald dat een fictief aanmerkelijk belang in een holding ook kwalificeert indien de holding 100% in de werkmaatschappij houdt; hiermee zou 2% rechtstreeks gelijk zijn aan 2% in de holding met 100% in een werkmaatschappij. Hierop werd van de zijde van de FB Ned erop gewezen dat dit onvoldoende oplossing bood voor situaties waarin aanmerkelijkbelanghouders een echt aanmerkelijk belang hadden in de holding, maar als gevolg van het overlijden van deze aanmerkelijkbelanghouder, het indirecte belang in de werkmaatschappij verwaterde tot onder de gestelde grens van 5%. Vandaar dat voor deze situatie alsnog een voorziening is getroffen, mits het indirecte belang bij de overdrager nog ten minste 0,5% bedraagt. Gezien deze achtergrond is de uitzondering op de hoofdregel dat sprake moet zijn van een 5% indirect belang beperkt tot situaties waarbij de verwatering zijn oorzaak vindt in aan de natuurlijke gang van het leven verbonden gebeurtenissen (men wordt geboren, trouwt, krijgt kinderen en overlijdt waarbij die kinderen erven van de ouder). Voor schenkingen geldt dat daarmee doorgaans bij leven wordt geregeld wat anders, later, bij overlijden zou plaatsvinden. De door de FB Ned aangehaalde toelichting in de tweede nota van wijziging kan bij nadere beschouwing inderdaad onduidelijkheid oproepen. Deze tekst beoogt aan te geven waarom in artikel 35c, vijfde lid, van de Successiewet 1956 niet is aangesloten bij verwateringssituaties waarbij de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing is geweest, hetgeen impliceert dat er sprake moet zijn geweest van nalaten of een schenking. Enerzijds is dat niet gebeurd omdat de verwatering kan zijn opgetreden terwijl de bedrijfsopvolgingsregeling nog niet bestond, en anderzijds omdat ook in geval van een huwelijk verwatering kan optreden terwijl daarbij geen sprake is van een verkrijging krachtens erfrecht of schenking. Dit is ook de reden waarom het huwelijk, naast overlijden en schenken, uitdrukkelijk als mogelijkheid van verwatering in de wet is opgenomen. Gezien de achtergrond van het opnemen van de uitzondering op een belang van minimaal 5%, bestaat er geen reden om deze verwateringssituaties verder uit te breiden. Dit betekent ook dat niet is voldaan aan het verwateringsvereiste in de door de FB Ned aangehaalde situatie waarin de derde generatie, bestaande uit 22 neven en nichten, de vorige generatie uitkoopt. Indien de 22 aandeelhouders de belangen van de vorige generatie zouden overnemen door uitkoop, zonder tussenkomst van een houdstermaatschappij, is bij hen geen sprake van een (fictief) aanmerkelijk belang. Immers zij hebben allen direct minder dan 5% en er is geen sprake van een fictief aanmerkelijk belang; een doorschuifregeling is niet van toepassing omdat er sprake is van een verkoop. Er bestaat dan ook geen reden om de doorschuifregeling wel van toepassing te laten zijn indien de belangen worden gekocht door persoonlijke houdstervennootschappen van de neven en nichten. Weliswaar hebben zij dan een direct aanmerkelijk belang in de houdster, maar geen indirect aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij en dit indirecte belang van minder dan 5% is niet ontstaan door een huwelijk, een schenking of een overlijden. Bovendien zijn er kennelijk liquide middelen om de belangen te kunnen kopen, zodat een voorziening ook om die reden niet nodig is. Een spreiding van belangen als gevolg van een verkoop valt dus niet onder de in de Wet inkomstenbelasting 2001

en de Successiewet 1956 opgenomen uitzonderingen voor indirect gehouden belangen van minder dan 5%.

Brief Van de Kooij Amersfoort Vastgoed BV

In de brief van Van de Kooij Amersfoort Vastgoed BV van 30 november jl. wordt ingegaan op het beperken van de doorschuifregeling bij overlijden in de inkomstenbelasting tot de aanmerkelijkbelangclaim die rust op het ondernemingsvermogen in de BV. In de brief wordt gesteld dat dit in voorkomende gevallen tot een dusdanige belastingheffing (aanmerkelijkbelangheffing in combinatie met erfbelasting) kan leiden dat deze niet opgebracht kan worden.

Op grond van de huidige wetgeving kan de heffing van inkomstenbelasting over aanmerkelijkbelangaandelen van generatie op generatie eindeeloos worden uitgesteld, waarbij alleen vennootschapsbelasting wordt geheven over de winst van de BV, waaronder beleggingsresultaten. Voor zover in de BV beleggingsvermogen aanwezig is, bestaat er echter geen reden de heffing van inkomstenbelasting uit te stellen tot na het overlijden van de aanmerkelijkbelanghouder. Het overlijden is het laatste moment waarop de aanmerkelijkbelanghouder naar zijn draagkracht belast kan worden, hetgeen een belangrijk uitgangspunt van de Wet inkomstenbelasting 2001 is. Alleen voor zover sprake is van ondernemingsvermogen is er reden om van dit uitgangspunt af te wijken, wanneer sprake is van een bedrijfsopvolging. Hierbij wordt opgemerkt dat de heffing van bijvoorbeeld werknemers jaarlijks plaatsvindt, en dat IB-ondernemers tijdens hun leven ook moeten afrekenen over ondernemingsvermogen dat verplicht naar het privévermogen moet worden overgebracht. In vergelijking met deze belastingplichtigen is het dus juist, dat de aanmerkelijkbelanghouder over de claim op beleggingen uiterlijk bij zijn overlijden moet afrekenen. Overigens kunnen erfgenamen binnen twee jaar na overlijden van de erflater belastingvrij dividend laten uitkeren dat wordt afgeboekt op de verkrijgingsprijs. Daarmee kan de aanmerkelijkbelangheffing worden gefinancierd. Ik zie daarom geen aanleiding tot toepassing van een overgangsregeling.

De leden van de CDA-fractie vragen vervolgens om een reactie op de brief van Federatie Particulier Grondbezit (hierna: FPG) van 7 december 2009. Ook de leden van de VVD-fractie hebben hierom gevraagd.

Brief FPG

De FPG merkt op dat er diverse stichtingen zijn die Natuurschoonwetlandgoederen (hierna NSW-landgoederen) bezitten en/of beheren en een ANBI-status hebben. Verder merkt de FPG op dat recent in de praktijk is gebleken dat de Belastingdienst in Den Bosch verlangt dat een stichting het landgoed in eigendom moet hebben om de ANBI-status te verkrijgen, dit naar de opvatting van de FPG ten onrechte. De FPG vraagt ten behoeve van het behoud van de ANBI-status van landgoed (steun)stichtingen na 1 januari 2010 te bevestigen dat het in stand houden van NSW-landgoederen (al dan niet opengesteld) een algemeen nut dient.

Hoewel ik niet kan treden in zaken die spelen tussen de Belastingdienst en individuele instellingen, wil ik vooropstellen dat de Belastingdienst Den Bosch de eigendomseis niet per se stelt. Wel merk ik op dat het feit dat een onafhankelijke stichting de volle juridische en economische eigendom bezit van het landgoed, een sterke aanwijzing kan zijn dat sprake is van een ANBI, omdat in een dergelijk geval met het ondersteunen van het landgoed niet (uiteindelijk) het belang van een particulier wordt behartigd. Zoals ik reeds in de memorie van antwoord opmerkte in antwoord op een vraag van de CDA-fractie naar het aangemerkt blijven van een stichting die zich ten doel stelt een bepaald landgoed te ondersteunen en verder

geen activiteiten onderneemt, hangt het altijd van de doelstelling en de concrete feiten en omstandigheden af hoe een instelling wordt gekwalificeerd en is eigendom niet persé doorslaggevend.

Gevallen waarin een landgoedeigenaar een stichting opricht ter ondersteuning en/of beheer van het landgoed dat hijzelf in eigendom heeft, zullen van geval tot geval worden beoordeeld. Een dergelijke stichting (of andere instelling) zou onder omstandigheden aangemerkt kunnen worden als ANBI indien niet meer dan bijkomstig het belang van de particuliere landgoedeigenaar wordt gediend, oftewel de activiteiten van de stichting zijn uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gericht op het algemeen belang. Hiervan zou sprake kunnen zijn indien het landgoed een maatschappelijke functie vervult, de giften c.q. het vermogen van de stichting aangewend wordt ten behoeve van het vervullen van die maatschappelijke functie, het stichtingsbestuur onafhankelijk is ten opzichte van de landgoedeigenaar enz. Anderzijds mogen de giften aan de stichting of het vermogen van de stichting niet worden aangewend voor activiteiten die kunnen leiden tot een vermogenswaardetoename van het landgoed, waarmee vooral de particuliere belangen van de landgoedeigenaar worden gediend.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP vragen naar het op een later tijdstip in notariële vorm bekrachtigen van een eerdere onderhandse schuldiggerkenning uit vrijgevigheid. Uit artikel 7:177 van het Burgerlijk Wetboek vloeit voort dat, wil een onderhandse «schenking ter zake des doods» ook werking hebben na het overlijden van de schenker, deze in de notariële vorm dient te zijn opgemaakt. Omdat bij leven van de schenker de overeenkomst bestaat, kan deze in die periode alsnog bij notariële akte worden bekrachtigd (artikel 3:58 van het Burgerlijk Wetboek). Deze bekrachtiging leidt er niet toe dat een nieuwe overeenkomst is gesloten, zodat wat het rentepercentage betreft het overgangsrecht van toepassing kan zijn. Wel zal, om te voorkomen dat de inspecteur concludeert tot een schenking op het moment van de notariële vastlegging, moeten vaststaan dat de schuldiggerkenning inderdaad in het verleden heeft plaatsgevonden.

Vervolgens vragen deze leden welke rente voor reeds bestaande schuldiggerkenningen uit vrijgevigheid als zakelijk valt aan te merken. Zoals deze leden vaststellen maakt het wetsvoorstel per 1 januari 2010 voor nieuwe gevallen een einde aan de bestaande onduidelijkheid over wat een zakelijke rente is. Voor de vraag wat een zakelijke rente is als bedoeld in het overgangsrecht, verwijzen deze leden naar enige rechtspraak. Anders dan zij lijken te menen, geeft deze rechtspraak evenwel niet het ultieme antwoord op de vraag wat een zakelijke rente is. Zo vond de wetenschappelijke discussie waar de leden naar verwijzen plaats (ruim) nadat de aangehaalde rechtspraak was geweest. Daarbij past de aantekening dat de rechtspraak dateert van eind jaren tachtig van de vorige eeuw en plaatsvond tegen de achtergrond van een marktrente die duidelijk lag boven de toen al geldende rente van het Uitvoeringbesluit Successiewet 1956 van 6%. Vanwege de onduidelijkheid is de normrente thans in de wet vastgelegd. In de jaren waarin deze duidelijke norm nog niet gold, heeft de praktijk zich toch weten te redden. Ik meen daarom dat het niet opportuun is nu, op de drempel van het invoeren van een normrente in de wet, nog een beleidsregel uit te vaardigen voor schuldiggerkenningen uit het verleden. De betrokkenen hebben dit of afgestemd met de inspecteur of hebben een veilige marge ingebouwd.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP vragen verder naar de normrente van 6% in geval een woning door ouders aan hun kinderen wordt overgedragen onder voorbehoud van het vruchtgebruik. Ook de leden van de CDA-fractie hebben hiernaar gevraagd. In aanvulling op het antwoord aan de leden van laatstgenoemde fractie, antwoord ik in

de richting van de leden van de fracties van ChristenUnie en SGP bevestigend ten aanzien van hun vraag of moet worden voorzien in overgangsrecht ter zake van op 1 januari 2010 bestaande huursituaties. Indien in het verleden ouders onder voorbehoud van een huurrecht hun woning hebben overgedragen aan de kinderen en zij in redelijkheid konden aannemen dat de overeengekomen huurprijs zakelijk zou zijn en de huur ook daadwerkelijk is betaald, zal bij voortzetting van de jaarlijks daadwerkelijke betaling van deze huur artikel 10 van de Successiewet 1956 geen toepassing vinden. Uiteraard zal de huurprijs zoals die ooit is vastgesteld alleen als zakelijk blijven gelden indien deze de jaarlijkse huuraanpassingen voor woningen heeft gevolgd. Ik zal deze toepassing van het overgangsrecht vastleggen in een beleidsbesluit.

De leden van de fractie van de SP stellen diverse aanvullende vragen over de budgettaire en verdelingseffecten van het wetsvoorstel. Bij de beantwoording daarvan houd ik dezelfde paragraafindeling aan als gehanteerd in het nader voorlopig verslag. Evenals ik in de memorie van antwoord heb gedaan, hecht ik eraan te benadrukken dat ik heb getracht de vele vragen, subvragen en stellingen van de leden van de SP-fractie zo goed mogelijk te duiden en te beantwoorden, maar dat mocht ik in de veelheid een enkele vraag of een enkele – al dan niet impliciete – stellingname hebben gemist, dat niet betekent dat ik het met die vraag dan wel met die stellingname eens ben.

Doelstelling met betrekking tot de vermogensverdeling

Het antwoord op de vragen van de leden van de SP-fractie wat de politieke doelstellingen van de regering zijn met betrekking tot de vermogensverdeling en of de regering door haar fiscale politiek een ongelijkere, een ongewijzigde of een gelijkere vermogensverdeling wil bereiken luidt als volgt. De bestaande vermogensverdeling vormt voor het kabinet een gegeven en het kabinet heeft geen specifieke doelstelling tot bestending of wijziging ervan. Dat neemt niet weg dat het kabinet tal van fiscale beleidsmaatregelen treft die direct of indirect de bestaande vermogensverdeling beïnvloeden. Aan dergelijke beleidsmaatregelen ligt een veelheid van vaak uiteenlopende doelstellingen van kabinetsbeleid ten grondslag. Het is dan ook niet mogelijk, en naar het oordeel van het kabinet ook niet zinvol, om daar een soort geïntegreerde totaalvisie van het kabinet op de wenselijkheid van bestending dan wel wijziging van de huidige vermogensverdeling uit af te leiden.

Effect van de voorgestelde tariefstructuur op de vermogensverdeling

Onder verwijzing naar het in de memorie van antwoord gegeven antwoord dat de regering in afwachting van onderzoek van het CBS thans niet over empirische data beschikt om uitspraken over het verband tussen de omvang van erfrechtelijke verkrijgingen en de inkomens- of vermogensposities van de verkrijgers te ontkennen dan wel te bevestigen, stellen de leden van de SP-fractie van mening te zijn dat de regering bij de indiening van een wetsvoorstel een eigen verantwoordelijkheid heeft en dat indien en voor zover de regering een verdere scheefftrekking van de vermogensverdeling onwenselijk acht, en voor zover de regering meent dat zij het vermogensverdelingseffect van het voorstel niet kan beoordelen, zij genoemd CBS-onderzoek had moeten afwachten. Daarbij achten deze leden het opmerkelijk dat de regering opmerkt dat een van de doelstellingen van de herziening van de tariefstructuur van de schenken erfbelasting verlaging van de (top)tarieven is en dat inherent aan deze doelstelling is dat geïsoleerd gezien (grote) verkrijgingen in de voorgestelde tariefstructuur minder zwaar worden belast dan in de huidige tariefstruc-

tuur. Zij vragen vervolgens of de tussen haakjesstelling van «(top)tarieven» en «(grote) verkrijgingen» hier betekenis heeft. Zoals hierboven reeds opgemerkt in het onderdeel «Doelstelling met betrekking tot de vermogensverdeling» vormt de bestaande vermogensverdeling voor het kabinet een gegeven en heeft het kabinet geen specifieke doelstelling tot bestending of wijziging ervan. Anders dan de leden van de SP-fractie kennelijk van mening zijn, heeft het kabinet dan ook geen oordeel over de invloed van het wetsvoorstel op de vermogensverdeling en is het uit dat oogpunt dus ook niet nodig om de resultaten van het genoemde CBS-onderzoek af te wachten. Dat het kabinet in de memorie van antwoord enkele uitspraken doet over de – bij gebrek aan empirische data – veronderstelde effecten van het wetsvoorstel op de vermogensverdeling komt enkel en alleen doordat de leden van de SP-fractie daarover een groot aantal vragen stelt, welke vragen het kabinet uiteraard zo goed mogelijk tracht te beantwoorden. Het kabinet begrijpt verder niet goed waarom de leden van de SP-fractie de opmerking van het kabinet dat verlaging van de (top)tarieven een van de doelstellingen van het wetsvoorstel is en dat inherent daaraan is dat (grote) verkrijgingen in de voorgestelde tariefstructuur minder zwaar worden belast dan in de huidige tariefstructuur, opmerkelijk vinden. Zoals bij de schriftelijke behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer, maar ook in de memorie van antwoord nadrukkelijk tot uitdrukking is gebracht, zijn verlaging van de tarieven en vereenvoudiging van de tariefstructuur belangrijke doelstellingen van het wetsvoorstel. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de maatschappelijke en politieke kritiek dat de belastingheffing op erfenissen thans te hoog en te ingewikkeld wordt bevonden. Met de tussen haakjesstelling van «(top)tarieven» en «(grote) verkrijgingen», dit in antwoord op de daarop betrekking hebbende specifieke vraag van de leden van de SP-fractie, is beoogd tot uitdrukking te brengen dat verlaging van de toptarieven met name betekenis heeft voor grote verkrijgingen en dat het voordeel voor kleine verkrijgingen met name gezocht moet worden in verhoging van de vrijstellingsbedragen.

Niettegenstaande de opvattingen van het kabinet daarover, merken de leden van SP-fractie op dat zij het wetsvoorstel mede op het punt van de vermogensherverdeling wensen te beoordelen. Met behulp van de cijfers opgenomen in de tabellen 1 (niet- en ververwanten) en 4 (kinderen) uit de memorie van antwoord berekenen zij vervolgens per verkrijgingsklasse, het percentuele aandeel in het totaal aantal verkrijgers, het gemiddelde voordeel van de voorgestelde tariefstructuur, alsmede het percentuele aandeel in het totale voordeel van de voorgestelde tariefstructuur. De resultaten van hun bevindingen hebben de leden van de SP-fractie samengebracht in een tabel. Zij vragen de regering vervolgens om overeenkomstige cijfers voor de erfbelasting van partnerverrijkingen te verstrekken. Deze cijfers zijn opgenomen in tabel 1 hieronder, die is opgesteld overeenkomstig het door de leden van de SP-fractie in het nader voorlopig verslag gespecificeerde format.

Tabel 1: Uitsplitsing vermindering erfbelasting partners naar grootte verkrijging (2010)

klasse verkrijging (€)	aantal	aandeel in totaal aantal	bedrag (€ mln)	gemiddeld bedrag (€)	aandeel in vermindering
0 – 25 000	0	–	0	–	–
25 000 – 100 000	0	–	0	–	–
100 000 – 500 000	55	9%	0,5	6 000	5%
500 000 – hoger	545	91%	10,5	19 300	95%
Totaal	600	100%	11,0	18 300	100%

Voor de goede orde zij opgemerkt dat het bij de aantallen gaat om de partners die in de huidige tariefstructuur erfbelasting verschuldigd zijn. Daarnaast is er nog een groep van ongeveer 30 duizend partners met betrekking tot nalatenschappen waarvoor aangifte wordt gedaan die zowel in de huidige als in de voorgestelde tariefstructuur onder de vrijstelling blijft, derhalve geen erfbelasting betaalt en dus per definitie geen voordeel heeft van de verlaagde tarieven in de voorgestelde tariefstructuur.

Uit de tabel blijkt dat ook een aantal partners met een verkrijging onder de vrijstelling voordeel kan hebben van de nieuwe tariefstructuur. Dit betreft gevallen waarbij de vrijstelling ingevolge de zogenoemde imputatieregeling is ingekort (tot op een bedrag van minimaal € 152 166 thans en € 155 000 in het wetsvoorstel).

In de figuren 1 en 2 van het nader voorlopig verslag geven de leden van de SP-fractie een grafische presentatie van hun aanvullende berekeningen voor achtereenvolgens de groep kinderen en de groep niet- en ververwanten.

Uit grafiek 1 trekken de leden van de SP-fractie vervolgens de conclusie dat in de groep kinderen 11% van de belastingvermindering terecht komt bij de 33% laagste verkrijgingen, met een gemiddeld bedrag van € 306, terwijl 36% van de belastingvermindering terecht komt bij de 1% hoogste verkrijgingen, met een gemiddeld bedrag van € 28 155. Dit duidt naar hun oordeel op een vergroting van de vermogensverschillen. In aansluiting daarop stellen deze leden dat weliswaar op grond van deze cijfers niet kan worden vastgesteld of iemand met een relatief geringe erfverrijking (laagste klasse) wellicht al hoogvermogen was, maar dat wel kan worden vastgesteld dat iemand die meer dan € 500 000 verkrijgt, als hij niet reeds hoogvermogen was, daarmee hoogvermogen wordt en dan – gemiddeld – € 28 155 minder belasting gaat afdragen. Omdat, zo merken de leden van de SP-fractie vervolgens op, de gemiddelde belastingreductie € 920 per verkrijging is, welk bedrag ergens voorin de 3e klasse ligt, kan worden gesteld dat, bij benadering, de top 12% verkrijgers bovengemiddeld profiteert en de 88% daaronder dus benedengemiddeld, waarbij een grote groep verkrijgers aan de onderkant bovendien geheel buiten beeld blijft. De leden van de SP-fractie vragen vervolgens of de regering een en ander onderschrijft. Tevens vragen zij of de regering ook onderschrijft dat bij geïsoleerde beschouwing van *dit onderdeel* van het wetsvoorstel de absolute vermogensverschillen toenemen en zo nee, welk argument de regering inbrengt tegen het bovengestelde.

Het kabinet kan zich vinden in de aanvullende berekeningen die de leden van de SP-fractie hebben gemaakt bij de tabellen 1 en 4 van de memorie van antwoord. Tevens onderschrijft het kabinet de vaststelling van deze leden dat op grond van deze cijfers geen verband kan worden gelegd tussen de omvang van een erfrechtelijke verkrijging en de vermogenspositie van de verkrijger van deze verkrijging, maar dat, uitzonderingen daargelaten, diens vermogen na de erfrechtelijke verkrijging minimaal het bedrag van deze verkrijging zal belopen. Indien vervolgens bij wege van fictie wordt verondersteld dat het vermogen uitsluitend bestaat uit de erfrechtelijke verkrijging en indien tevens volledig geabstraheerd wordt van het als gevolg van het wetsvoorstel in de belastingheffing betrekken van trusts en andere APV's, dan is het geïsoleerd gezien feitelijk juist dat grote vermogens in absolute bedragen gemeten meer profiteren van de tariefverlaging dan kleine vermogens. Zoals in de memorie van antwoord ook al is geantwoord op vergelijkbare vragen van de leden van de fractie van de PvdA, heeft dit overigens vooral te maken met het feit dat over grote verkrijgingen nu eenmaal meer belasting verschuldigd is dan over kleine verkrijgingen, zodat ook een percentuele vermindering daarvan in absolute bedragen gemeten een groter bedrag zal belopen dan bij kleine verkrijgingen het geval zal zijn. Met inachtneming van deze kantteke-

ningen kunnen bovenvermelde vragen van de leden van de SP-fractie derhalve bevestigend worden beantwoord.

Naar aanleiding van grafiek 2 doen de leden van de SP-fractie met betrekking tot de groep niet- en verwanten vergelijkbare constatering en stellen zij vergelijkbare vragen als zij naar aanleiding van grafiek 1 hebben gedaan respectievelijk hebben gesteld met betrekking tot de groep kinderen. De reactie van het kabinet hierop is dan ook mutatis mutandis gelijk aan de hierboven met betrekking tot de groep kinderen gegeven reactie.

In grafiek 3 van het nader voorlopig verslag beogen de leden van de SP-fractie de omvang van de erfrechtelijke verkrijgingen te koppelen aan de door het CBS gepubliceerde cijfers over de vermogensverdeling 2006. Daarbij veronderstellen deze leden een verband tussen de erfrechtelijke verkrijging en het vermogen van het huishouden, namelijk dat een erfrechtelijke verkrijging van een bepaalde omvang terecht zal komen bij een huishouden met een vermogen vanaf diezelfde omvang. Zoals reeds opgemerkt in de memorie van antwoord, heeft het CBS thans in onderzoek op welke manier voor de statistiek de omvang van erfrechtelijke verkrijgingen kan worden gekoppeld aan inkomens- en vermogensgegevens van de verkrijgers, aangezien een directe koppeling thans niet mogelijk is. Uit dat oogpunt zou het bepaald onwenselijk zijn als het kabinet vooruitlopend daarop uitspraken doet over de juistheid of onjuistheid van louter op veronderstellingen gebaseerde «quasi-empirische» gegevens of verbanden. In dit opzicht verschilt het kabinet van opvatting met de leden van de SP-fractie, die blijkens grafiek 3 in het nader voorlopig verslag kennelijk geen bezwaar zien in het presenteren van dergelijke gegevens en verbanden. Het antwoord op de vraag van de leden van de SP-fractie of het kabinet de conclusie deelt dat de reductie in de tariefstructuur erfbelasting overwegend terecht komt bij degenen die al tot de top 5% vermogens behoren, kan het kabinet bij het vooralsnog ontbreken van empirische data daarover dan ook noch ontkennend noch bevestigend beantwoorden.

Voor het juiste bedrag aan gemiddelde belastingvermindering voor partners in de verkrijgingsklasse € 500 000 en hoger, de leden van de SP-fractie vragen hiernaar ter verbetering van hun daarvoor gemaakt schatting in grafiek 3, wordt verwezen naar tabel 1 hierboven.

Erfbelasting partnerverkrijgingen

De leden van de SP-fractie vragen of de regering kan bevestigen dat bij de erfbelasting van partners uitsluitend verkrijgingen die betrekking hebben op de top 2% nalatenschappen, profijt hebben van de verhoging van de vrijstelling tot € 600 000 en de verlaging van het tarief. Uit tabel 1 van de nota naar aanleiding van het nader verslag (Kamerstukken II, 2009/10, 31 930, nr. 13, blz. 32) kan worden afgeleid dat 4,6% van de nalatenschappen 2006 waarvoor aangifte is gedaan een groter bedrag belooft dan € 600 000. In aanmerking nemende dat maar ongeveer voor de helft van de nalatenschappen aangifte hoeft te worden gedaan, kan het door de leden van de SP-fractie vermelde percentage dus ruw geschat wel kloppen. Zoals hierboven ook al is opgemerkt kunnen als gevolg van de imputatieregeling onder omstandigheden echter ook partnerverkrijgingen die kleiner zijn dan de vrijstelling voordeel hebben van de nieuwe tariefstructuur.

Tevens vragen de leden van de SP-fractie of het juist is dat het in gevallen waarin partnerverkrijgingen daadwerkelijk profijt hebben van de nieuwe tariefstructuur in standaard situaties (twee ouders met twee kinderen) zal moeten gaan om huishoudvermogens groter dan ± € 3,2 mln. Daarbij rekenen deze leden voor dat in een dergelijk geval de nalatenschap € 1,6

mln bedraagt en dat één kinsdeel daarvan dus ongeveer het bedrag van de huidige partnervrijstelling belooft. Indien wordt uitgegaan van de door de leden van de SP-fractie gemaakte aannames, kan de vraag van deze leden bevestigend worden beantwoord. Bij andere aannames, bijvoorbeeld minder of geen kinderen, situaties waarin onderbedelingsvoorwaarden van kinderen lager worden gewaardeerd dan nominaal of bij de aanwezigheid van pensioenvermogen, zal het uiteraard ook om huishoudvermogens van (aanmerkelijk) beperkter omvang kunnen gaan.

Wat betreft de vraag van deze leden of de regering de conclusie deelt dat bij geïsoleerde beschouwing van *dit onderdeel* van het wetsvoorstel de absolute vermogensverschillen toenemen en zo nee, welk argument zij tegen het bovengestelde inbrengt verwijs ik naar hetgeen ik elders in deze nadere memorie van antwoord op vergelijkbare vragen van deze leden heb geantwoord.

Effect reductie erfbelasting partners op kindverkrigingen

De leden van de fractie van de SP vragen of de regering kan bevestigen dat bij de nalatenschap van samenwonende ouders het voordeel van de nieuwe tariefstructuur voor erfverkriging van partners, bij partnerverkrijgingen boven € 532 570, doorwerkt op de kindverkrigingen uit de nalatenschap van de laatstoverleden ouder, onder de aanname dat de langstlevende partner het vermogen in stand houdt. In de door de leden van de SP-fractie bedoelde gevallen is de langstlevende partner bij het 1e overlijden over zijn verkriging in de voorgestelde tariefstructuur minder belasting verschuldigd dan in de huidige tariefstructuur, waardoor hij netto meer van zijn verkriging overhoudt. Onder de aanname dat de langstlevende partner het vermogen in stand houdt zal dit geïsoleerd bezien bij het 2e overlijden tot gevolg hebben dat zijn nalatenschap hoger uitvalt dan onder de huidige tariefstructuur het geval zou zijn.

Erfverkriging «overige verkrigings»

De leden van de SP-fractie merken op met belangstelling kennis te hebben genomen van tabel 1 uit de memorie van antwoord en vragen vervolgens of de regering een nadere specificering naar vermogensklassen in deze tabel kan opnemen. Zoals eerder in deze nadere memorie is beargumenteerd kan het kabinet niet aan dit verzoek voldoen omdat de daartoe benodigde empirische gegevens thans niet beschikbaar zijn. Tevens herhaal ik op deze plaats dat om dezelfde reden geen uitspraak kan worden gedaan over de juistheid van de door de leden van de SP-fractie in grafiek 3 van het nader voorlopig verslag uitgevoerde toerekening van erfrechtelijke verkrigingen aan vermogensklassen.

De leden van de fractie van de SP presenteren in het nader voorlopig verslag een tabel waarin zij het voordeel van de nieuwe tariefstructuur in de erfbelasting voor verkrigings in tariefgroep 2 uitsplitsen naar verkrigingen kleiner dan € 125 000 en verkrigingen groter dan € 125 000. Tevens hebben deze leden in deze tabel een kolom opgenomen waarin de omvang van de verkrigingen gekoppeld wordt aan door het CBS gepubliceerde cijfers over de vermogensverdeling 2006. Daarbij veronderstellen zij als verband dat een erfrechtelijke verkriging van een bepaalde omvang terecht zal komen bij een huishouden met een vermogen vanaf diezelfde omvang. Stellende dat deze cijfers ongeveer correct zijn vragen zij de regering vervolgens om in een tweetal door hen gespecificeerde tabellen een meer gedetailleerde uitsplitsing van het voordeel in de erfbelasting voor verkrigings in tariefgroep 2 te geven.

Ter voorkoming van misverstanden wordt allereerst opgemerkt dat de groep overige verkrigings van tariefgroep 2, waar dit onderdeel van de

vragen van de leden van de fractie van de SP betrekking op heeft, een ruimere groep betreft dan de niet- en verwanten (huidige tariefgroep 3) van tabel 1 in de memorie van antwoord. Immers ook broers en zusters en (groot)ouders (huidige tariefgroep 2) zijn in de nieuwe tariefstructuur ingedeeld in tariefgroep 2.

Voorts merk ik op dat de door de leden van de SP-fractie gemaakte schatting van de verdeling van het belastingvoordeel in de erfbelasting voor tariefgroep 2 over verkrijgingen onder en boven € 125 000 afwijkt van schattingen die het kabinet dienaangaande zelf maakt. Alvorens uitvoering te geven aan het verzoek van de leden van de SP-fractie tot nadere detaillering van deze verdeling in de twee door hen nader gespecificeerde tabellen, wordt hieronder in tabel 2 eerst – ter voorkoming van misverstand daarover – een bijstelling van de door deze leden gemaakte schattingen gegeven. Om de elders op verschillende plaatsen in deze nadere memorie van antwoord aangevoerde redenen is afgezien van het opnemen van een kolom waarin de verkrijgingsklassen worden gekoppeld aan vermogensklassen van het CBS.

Tabel 2: Uitsplitsing voordeel tariefstructuur erfbelasting tariefgroep 2 (2010)

Groote verkrijging (€)	Voordeel tariefstructuur (€ mln)	% voordeel tariefstructuur	Aantal verkrijgers	Gemiddeld voordeel tariefstructuur (€)
0 – 125 000	78	34,1%	47 738	1 632
125 000 – hoger	151	65,9%	3 376	44 671
Totaal	229	100,0%	51 114	4 474

Zoals vermeld vragen de leden van de SP-fractie vervolgens de hierboven verstrekte informatie nogmaals te verstrekken maar dan in een tabel met een klasse-indeling van verkrijgingen van € 2000 – € 20 000, € 20 000 – € 50 000, € 50 000 – € 100 000, € 100 000 – € 250 000, € 250 000 – € 500 000, € 500 000 – € 1 mln, € 1 mln – € 1,5 mln en groter dan € 1,5 mln respectievelijk een tabel met een klasse-indeling van verkrijgingen van € 2 000 – € 22 763, € 22 763 – € 45 519, € 45 519 – € 91 026, € 91 026 – € 118 000, € 118 000 – € 182 042, € 182 042 – € 364 073, € 364 073 – € 910 163 en groter dan € 910 163. De gevraagde informatie is opgenomen in de tabellen 3 respectievelijk 4 hieronder. Evenals in tabel 2 betreffen de cijfers een raming 2010 en is afgezien van het opnemen van de door de leden van de SP-fractie gespecificeerde kolom met vermogenspercentielen. Met het oog op de geringe aantallen is in tabel 3 de klasse «groter dan € 1,5 mln» achterwege gelaten. In tabel 4 is voorts de klasse «€ 22 763 – € 45 519» toegevoegd, nu deze in de door de leden van de SP-fractie gespecificeerde voorbeeldtabel lijkt te ontbreken.

Tabel 3: Uitsplitsing voordeel tariefstructuur erfbelasting tariefgroep 2 naar groote verkrijging (2010)

Groote verkrijging (€)	Voordeel tariefstructuur (€ mln)	% voordeel tariefstructuur	Aantal verkrijgers	Gemiddeld voordeel tariefstructuur (€)
2 000 – 20 000	12	5,3%	29 736	411
20 000 – 50 000	19	8,4%	9 281	2071
50 000 – 100 000	33	14,6%	4 888	6 847
100 000 – 250 000	57	24,8%	3 118	18 216
250 000 – 500 000	38	16,8%	886	43 409
500 000 – 1 000 000	30	13,3%	291	104 369
1 000 000 – hoger	38	16,7%	79	482 864
Totaal	229	100,0%	48 279	4 737

Tabel 4: Uitsplitsing voordeel tariefstructuur erfbelasting tariefgroep 2 naar grootte verkrijging (2010)

Grootte verkrijging (€)	Voordeel tariefstructuur (€ mln)	% voordeel tariefstructuur	Aantal verkrijgers	Gemiddeld voordeel tariefstructuur (€)
2 000 – 22 763	14	6,3%	31 250	460
22 763 – 45 519	14	6,1%	6 908	2 016
45 519 – 91 026	31	13,4%	5 217	5 867
91 026 – 118 000	16	6,9%	1 275	12 303
118 000 – 182 042	29	12,7%	1 650	17 666
182 042 – 364 073	39	17,2%	1 308	30 109
364 073 – 910 163	43	18,7%	566	75 581
910 163 – hoger	43	18,7%	105	407 448
Totaal	229	100,0%	48 279	4 737

De voeding voor de erfbelasting in tariefgroep 2: hoofdzakelijk de nalatenschap van kinderloze overledenen

De leden van de fractie van de SP vragen de regering om de navolgende stellingen en de orde van grootte van de navolgende cijfers te bevestigen, dan wel deze te verbeteren. Hieronder zijn bedoelde stellingen en cijfers uit het nader voorlopig verslag tussen aanhalingstekens opgenomen, met daaronder de reactie van het kabinet.

- «De nalatenschap van kinderloze overledenen vormt hoofdzakelijk de voeding voor de erfbelasting in tariefgroep 2 uit het wetsvoorstel.»

Uit de nalatenschapsbestanden kan worden afgeleid dat het in de nieuwe tariefgroep 2 in de meeste gevallen gaat om nalatenschappen waarbij niet tevens een kind of een kleinkind verkrijger zijn. Daaraan kan het vermoeden worden ontleend dat, zoals de leden van de SP-fractie stellen, het bij tariefgroep 2 in meerderheid gaat om nalatenschappen van kinderloze overledenen.

- «Van de vrouwen van ± 60 jaar is 11% kinderloos, waarvan 45% onvrijwillig. Beschikt het CBS ook over een cijfer van kinderloze mannen van ± 60 jaar?»

In de CBS-webpublicatie «Steeds later vader» van 10 juni 2002 wordt vermeld dat van de generatie mannen die in de periode 1946–1950 zijn geboren ongeveer 16 procent kinderloos is gebleven.

- «De kinderloosheid bij middelbaar- en hoogopgeleiden, daarmee mensen met doorgaans grotere nalatenschappen, ligt hoger. Successiebelasting wordt slechts geheven uit een beperkt deel van de totale nalatenschapsverdeling (zie de betreffende CBS-statistiek, waaraan nog de groep «onbekend» is toe te voegen (waarvan verondersteld kan worden dat de nalatenschappen nihil of verwaarloosbaar zijn). Kunnen we voor de groep die relevant is voor de successiebelasting ruwweg het percentage van 15% kinderlozen aanhouden (het gaat slechts om een ruwe schatting)?»

Gelet op hetgeen het CBS daarover heeft gepubliceerd lijkt de stelling dat ongeveer 15% van de populatie die relevant is voor de erfbelasting kinderloos is, zeker nu het slechts om een ruwe schatting gaat, niet onaannemelijk.

- «Tariefgroep 2 kent een drie- tot tweemaal hogere tarifiering dan de eerste. Deze tarifiering heeft tot resultaat dat deze 15% (?) van de nalatenschappen 46% van de opbrengst erfbelasting genereert. Anders

gezegd, deze nalatenschappen worden met een factor 5 hoger belast dan die neerslaan in tariefgroep 1 (thans is deze factor hoger, namelijk 7).»

Berekend kan worden dat de gemiddelde effectieve belastingdruk op verkrijgingen waarover feitelijk erfbelasting verschuldigd is in de nieuwe tariefgroep 1 in de huidige tariefstructuur 10,9% bedraagt en in de nieuwe tariefstructuur 10,2%. Voor de nieuwe tariefgroep 2 luiden deze percentages 41,8% respectievelijk 31,5%. Hieruit kan worden afgeleid dat onder de huidige tariefstructuur verkrijgingen in de nieuwe tariefgroep 2 (huidige tariefgroepen 2 en 3) een factor 3,8 zwaarder worden belast dan verkrijgingen in de nieuwe tariefgroep 1 en onder de voorgestelde tariefstructuur een factor 3,1.

Terminologie: «bestedingen»

De leden van de SP-fractie geven aan een algemene vraag te hebben bij tabel 2 uit de memorie van antwoord, betreffende de budgettaire effecten van het voorstel, die eveneens slaat op andere stukken van het ministerie. Dit betreft de betekenis van het in deze tabel gebruikte begrip «bestedingsmaatregelen». Deze leden lichten nader toe dat doorgaans, maar zeker in de macro-economie, onder «bestedingen» «aankopen» worden verstaan (consumptie, investeringen) en dat macro-economisch bestedingen, en dat geldt ook voor overheidsbestedingen, relevant zijn omdat ze rechtstreeks tot economische activiteit leiden, terwijl bijvoorbeeld een belastingreductie niet automatisch tot economische activiteit hoeft te leiden. In dat kader vragen zij vervolgens waarom het ministerie van Financiën een «belastingderving» een «besteding» noemt. Het antwoord op deze vraag luidt als volgt. Het in bedoelde tabel 2 gebruikte begrip «bestedingsmaatregelen», heeft in macro-economische zin geen zelfstandige betekenis, maar ziet slechts op maatregelen die een budgettaire derving tot gevolg hebben. In deze zin vormt het dus de tegenhanger van het eveneens in deze tabel opgenomen begrip «financieringsmaatregelen», waarmee bedoeld wordt op maatregelen die tot een budgettaire opbrengst leiden. Op zich zou in plaats van «bestedingsmaatregelen» bijvoorbeeld ook van «aanwendingsmaatregelen» gesproken kunnen worden.

Afgezonderd particulier vermogen

De leden van de SP-fractie vragen ten slotte aandacht voor afgezonderd particulier vermogen (APV). Zij vragen allereerst hoe, afgezien van de voorgestelde wetgeving, het huidige proces van het aanpakken van «constructies» bij APV's verloopt. Circa twee decennia geleden stuitte de Belastingdienst steeds vaker op allerlei vormen van vermogen in de «doode hand» waarbij Nederlandse belastingplichtigen waren betrokken als insteller, begunstigde, bestuurder of toezichthouder. Belastingbesparende constructies deden zich met name voor met betrekking tot het gebruik van hybride rechtsfiguren in (voormalige) belastingparadijzen. Hierbij moet vooral worden gedacht aan het gebruik van Anglo-Amerikaanse trusts en allerlei soorten stichtingen (Stiftungen, foundations e.d.). De Coördinatiegroep Constructie Bestrijding van de Belastingdienst heeft toen de projectgroep Vermogen in de doode hand ingesteld. In het Besluit van 16 december 1993 (DB93/4451, V-N 1994, blz. 155), is het beleid over de aanpak van constructies met trusts uiteengezet. In hierop volgende beleidsbesluiten is het beleid gecontinueerd. Kern van het beleid is dat zwevend vermogen niet past in het Nederlandse fiscale stelsel: het vermogen van de trust moet worden toegerekend aan natuurlijke personen. Vandaag de dag wordt in meerdere gevallen het vermogen van trusts en andere vergelijkbare doelvermogens in de belastingheffing betrokken. Met de betrokkenen zijn in vaststellingsovereenkomsten afspraken gemaakt over de wijze van toerekening, dat

wil zeggen aan wie welk vermogen tegen welke waarde en vanaf welk moment wordt toegerekend. Hier past evenwel een belangrijke kanttekening: de Belastingdienst heeft namelijk grote moeite met het detecteren van genoemde doelvermogens. Veel betrokkenen beroepen zich op de zogenoemde trustarresten van 18 november 1998 en menen dat zij de speciale trustvraag in het aangiftebiljet inkomstenbelasting niet hoeven aan te kruisen omdat het vermogen wordt toegerekend aan de trust zelf. En als een doelvermogen al is opgespoord dan ontstaan er met betrekking tot steeds meer rechtsfiguren (bijvoorbeeld de irrevocable discretionary trust en Antilliaanse stichtingen particulier fonds) langdurige disputen met belastingadviseurs. De feitelijke gang van zaken in een doelvermogen blijft veelal zeer onduidelijk door het optrekken van juridische rookgordijnen, waardoor het toerekenen aan betrokkenen – en daarmee in de belastingheffing betrekken van het vermogen – steeds moeizamer verloopt. Er wordt weliswaar aanzienlijke menskracht door de Belastingdienst gestoken in de aanpak van constructies maar de resultaten geven geen aanleiding tot optimisme. Daarvoor is een helder wettelijk kader nodig. Met de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde regeling voor afgezonderde particuliere vermogens wordt beoogd de Belastingdienst toereikende middelen te geven om de constructies in de uitvoerings sfeer effectief te bestrijden.

Voorts vragen de leden van de SP-fractie wat op het gebied van APV's de extra belastinginkomsten in 2008 zijn en wat de omvang van de extra belastinginkomsten en/of de extra opgelegde aanslagen in het lopende jaar 2009 is.

Deze vraag is op dit moment zeer moeilijk te beantwoorden omdat veel aangiften 2008 nog niet zijn ingediend als gevolg van de uitstelregeling. Juist vermogende particulieren en directeuren-grotaandeelhouders – die de «grootverbruikers» van trusts en stichtingen zijn – zitten in de uitstelregeling. De aangiften over 2009 zijn voorlopig nog niet binnen: deze biljetten worden pas uitgereikt begin 2010. Extra aanslagen zijn derhalve niet opgelegd. De extra belastinginkomsten die het gevolg zijn van een fiscaal transparante behandeling van trusts en stichtingen bedraagt naar schatting enkele tientallen miljoenen per jaar, al dient hier te worden opgemerkt dat vele aanslagen worden betwist. Momenteel liggen er een paar honderd bezwaarschriften en lopen er enkele tientallen beroepsprocedures.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager