

Vergaderjaar 2008–2009

31 930

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

Nr. 10

NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 21 augustus 2009

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

1

Artikel I wordt als volgt gewijzigd:

a. Onderdeel A komt te luiden:

A. Artikel 1 komt te luiden:

Artikel 1

1. Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:
 - 1°. erfbelasting over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde;
 - 2°. schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde.
2. Onder verkrijging krachtens erfrecht wordt voor de toepassing van deze wet mede verstaan de verkrijging van vergunningen en aanspraken bij of na het overlijden van de erflater indien die verkrijging rechtstreeks verband houdt met de omstandigheid dat de erflater die of dergelijke vergunningen en aanspraken bezat.
3. De verkrijging ten gevolge van de vaststelling van een rentevergoeding op grond van:
 - a. een uiterste wilsbeschikking ten aanzien van vorderingen en schulden die zijn ontstaan krachtens erfrecht, of
 - b. een overeenkomst als bedoeld in artikel 13, vierde lid, van Boek 4 Burgerlijk Wetboek, wordt voor de toepassing van deze wet geacht alleen krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen indien deze binnen de met inachtneming van artikel 45 vastgestelde aangiftetermijn is vastgesteld of overeengekomen.
4. Indien de rentevergoeding, bedoeld in het derde lid wordt vastge-

steld of overeengekomen na de in dat lid bedoelde termijn, wordt het daaruit voortvloeiende voordeel geacht krachtens schenking te zijn verkregen.

5. De verkrijging krachtens de uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in de artikelen 19, 20, 21 en 22 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek, wordt voor de toepassing van deze wet niet aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht.

6. Indien ten gevolge van uiterste wilsbeschikkingen die inhoudelijk overeenkomen met het bepaalde in afdeling 1 van titel 3 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek wilsrechten opkomen, worden die voor de toepassing van deze wet op dezelfde wijze behandeld als wilsrechten, als bedoeld in de artikelen 19, 20, 21 en 22 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.

7. Onder schenking wordt voor de toepassing van deze wet verstaan de gift, bedoeld in artikel 186, tweede lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, voor zover artikel 13 niet van toepassing is, en voorts de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek.

8. Onder schenking wordt niet begrepen de bevoordeling als gevolg van verwerping door een erfgenaam of legataris, noch de bevoordeling als gevolg van het afzien door de echtgenoot van een wettelijke verdeling van de nalatenschap op de voet van artikel 18 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.

9. Een gift onder opschortende voorwaarde wordt voor de toepassing van deze wet geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld.

b. Het in onderdeel B opgenomen artikel 1a van de Successiewet 1956 wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het derde tot en met vijfde lid tot vierde tot en met zesde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

3. Een persoon die van tafel en bed gescheiden is, wordt aangemerkt als ongehuwd.

2. In de aanhef van het vierde lid (nieuw) wordt «het vierde lid» vervangen door: het vijfde lid.

3. In de aanhef van het vijfde lid (nieuw) wordt «het derde lid» vervangen door: het vierde lid.

4. In het zesde lid (nieuw) wordt «het derde lid» vervangen door: het vierde lid.

c. Onderdeel D, onder 1, komt te luiden:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. Een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, is overleden of een schenking heeft gedaan, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.

d. Het in onderdeel F opgenomen artikel 7 van de Successiewet 1956 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na «hetgeen de verkrijger voor zijn verkrijging heeft opgeofferd» ingevoegd: of van hetgeen door de erflater ten laste van de verkrijger werd bedongen.

2. In het tweede lid wordt «betaald ter zake van de waarde» vervangen door: betaald ter zake van de in aanmerking genomen waarde.

3. In het derde lid wordt «artikel 21, elfde lid» vervangen door: artikel 21, dertiende lid.

e. Onderdeel H komt te luiden:

H. Artikel 9 wordt vervangen door:

Artikel 9

1. Indien geldvorderingen die zijn ontstaan als gevolg van een verkrijging krachtens erfrecht, op grond van een testament of op grond van een rentevaststelling als bedoeld in artikel 1, derde lid, een rente dragen die hoger is dan het percentage bedoeld in artikel 21, dertiende lid, wordt:

a. deze rente tot het percentage bedoeld in artikel 21, dertiende lid, in aanmerking genomen bij het overlijden van de erflater dat aanleiding gaf tot het ontstaan van de vorderingen, en,

b. het deel van de rente dat op grond van onderdeel a bij dat overlijden niet in aanmerking is genomen, geacht krachtens erfrecht van de schuldenaar te zijn verkregen indien de rente tengevolge van of na diens overlijden opeisbaar wordt.

2. Indien de rente, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, al tijdens het leven van de schuldenaar opeisbaar wordt of wordt betaald, wordt deze geacht op het moment van het opeisbaar worden of betalen, door de schuldeiser krachtens schenking van de schuldenaar te zijn verkregen.

3. In afwijking van het tweede lid wordt rente als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, die wordt afgelost door een uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in artikel 19 of artikel 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek, bij het overlijden van de langstlevende ouder dan wel stiefouder als bedoeld in die artikelen, geacht krachtens erfrecht van die ouder of stiefouder te zijn verkregen. Dit lid is niet van toepassing als de ouder of stiefouder bij de toepassing van het genoemde artikel 19 of 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek, afziet van het voorbehoud van het vruchtgebruik van de in die artikelen bedoelde goederen.

f. Onderdeel I komt te luiden

I. Artikel 10 komt te luiden:

Artikel 10

1. Al wat iemand ten koste van het vermogen van de erflater heeft verkregen in verband met een rechtshandeling of een samenstel van rechtshandelingen waarbij de erflater, of diens echtgenoot, partij was, en alle goederen waarop de erflater ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven, worden geacht krachtens erfrecht door overlijden te zijn verkregen, indien:

a. de erflater in verband daarmee tot aan zijn overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip het genot heeft gehad van een vruchtgebruik of een periodieke uitkering, en

b. het vruchtgebruik onderscheidenlijk de periodieke uitkering ten laste is gekomen van de verkrijger.

2. In afwijking van artikel 7, eerste lid, wordt op de waarde van hetgeen op grond van het eerste lid voor de erfbelasting in aanmerking wordt genomen, geen aftrek toegelaten voor vruchtgebruik voor zover dat middellijk of onmiddellijk door de erflater is genoten.

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt de erflater geacht een genot van een vruchtgebruik te hebben gehad van de in het eerste lid bedoelde goederen indien hij tegenover het genot dat hij van de goederen heeft aan degene ten laste van wie dat genot komt niet jaarlijks daadwerkelijk een

bedrag betaalt dat ten minste gelijk is aan het percentage, bedoeld in artikel 21, elfde lid, van de waarde van de goederen in onbezwaarde staat.

4. Dit artikel is niet van toepassing indien:

a. de verkrijger niet is de partner van de erflater, noch behoort tot diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partners, of
b. het genot van het vruchtgebruik of de periodieke uitkering voor de erflater meer dan 180 dagen vóór zijn overlijden is geëindigd.

5. De verdeling die na een overlijden tot stand wordt gebracht zoals die tot stand zou komen bij toepassing van artikel 13, tweede en derde lid, van boek 4 van het Burgerlijk Wetboek, wordt voor de toepassing van dit artikel geacht geen rechtshandeling te zijn indien deze verdeling binnen de met inachtneming van artikel 45 vastgestelde aangiftetermijn plaatsvindt.

g. Onderdeel J komt te luiden:

J. **Artikel 11** komt te luiden:

Artikel 11

1. Indien het aandeel van een persoon in goederen, ten gevolge van een overeenkomst, bij zijn leven hetzij verblijft of kan worden toegedeeld aan, hetzij kan worden overgenomen door de deelgenoten of één of meer van hen, wordt het verbleven, toegedeelde of overgenomen aandeel voor de toepassing van deze wet, geacht krachtens schenking te zijn verkregen. Het in de vorige volzin bepaalde is van overeenkomstige toepassing op goederen, waaromtrent een overeenkomst is gesloten krachtens welke die goederen van de rechthebbende zullen toebehoren aan of kunnen worden overgenomen door de overige contractanten of één of meer van hen.

2. Indien het aandeel van een erflater in goederen, ten gevolge van een overeenkomst, bij zijn overlijden hetzij verblijft of kan worden toegedeeld aan, hetzij kan worden overgenomen door de deelgenoten of één of meer van hen, wordt het verbleven, toegedeelde of overgenomen aandeel voor de toepassing van deze wet, geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Het in de vorige volzin bepaalde is van overeenkomstige toepassing op goederen, waaromtrent een overeenkomst is gesloten krachtens welke die goederen bij overlijden van de rechthebbende zullen toebehoren aan of kunnen worden overgenomen door de overige contractanten of één of meer van hen, alsmede op goederen waaromtrent door de erflater een verplichting tot levering is aangegaan en de levering plaatsvindt bij overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip.

3. Al wat is schuldig erkend of kwijtgescholden onder voorwaarde van overleving van degene aan wie is schuldig erkend of kwijtgescholden, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

4. Hetgeen aan de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding, bij dat overlijden meer toekomt dan de helft der gemeenschap of, in geval van een verrekenbeding of deelgenootschap, meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn, wordt, voor de toepassing van deze wet, geacht krachtens erfrecht door het overlijden van de eerststervende te zijn verkregen.

5. Het eerste en het tweede lid zijn uitsluitend van toepassing indien de verkrijger de partner is van erflater of behoort tot diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partners.

h. Onderdeel K komt te luiden:

K. Artikel 12 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «binnen het Rijk» vervangen door «in Nederland» en wordt «het recht van successie» vervangen door: de erfbelasting.

2. Aan het eerste lid wordt een volzin toegevoegd, luidende: Al wat wordt verkregen krachtens een schenking die tot stand is gekomen na het overlijden van de schenker, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

3. Het tweede lid komt te luiden:

2. Artikel 7, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing.

4. In de aanhef van het derde lid wordt «Het in het eerste lid bepaalde» vervangen door: Het in het eerste lid, eerste volzin, bepaalde.

i. Het in onderdeel L opgenomen artikel 13 van de Successiewet 1956 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «Al wat tengevolge of na» vervangen door: Al wat ten gevolge van of na.

2. In het tweede lid wordt «de erflater of zijn partner» vervangen door: de erflater, diens partner of diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partners.

j. Het in onderdeel N opgenomen artikel 15 van de Successiewet 1956 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «artikel 21, elfde lid vervangen door: artikel 21, dertiende lid. Voorts wordt «het vruchtgebruik» vervangen door: een vruchtgebruik.

2. Onder vernummering van het tweede lid tot derde lid wordt na het eerste lid een lid ingevoegd, luidende:

2. Het eerste lid is uitsluitend van toepassing op een geldlening die direct of indirect aan een natuurlijk persoon is verstrekt door een natuurlijk persoon die daarbij niet handelt in de uitoefening van zijn beroep of bedrijf.

k. In het in onderdeel P opgenomen artikel 17, eerste lid, van de Successiewet 1956 wordt «als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001» vervangen door: als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

l. Aan onderdeel R wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

4. In het vijfde lid, onderdeel a, wordt «van een onderneming» vervangen door: van een onderneming of een werkzaamheid.

m. Onderdeel S, onder 4 en 5, komt te luiden:

4. Na het vierde lid (nieuw) worden onder vernummering van het tiende en elfde lid tot veertiende en vijftiende lid, negen leden ingevoegd, luidende:

5. Onroerende zaken die in gebruik zijn als woning, worden in aanmerking genomen naar de volgens hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor die onroerende zaken vastgestelde waarde voor het kalenderjaar waarin de verkrijging plaatsvindt. Indien de woning deel uitmaakt van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 16 van de Wet waardering onroerende zaken, wordt de waarde van de woning gesteld op het gedeelte van de waarde van de onroerende zaak dat kan worden toegerekend aan de woning.

6. Met betrekking tot een woning ter zake waarvan het vijfde lid geen toepassing kan vinden door het ontbreken van een op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde, wordt de waarde van de woning bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 18 en 20, tweede lid, van die wet en van het vijfde lid, tweede volzin.

7. Indien zich in het kalenderjaar waarin de verkrijging plaatsvindt, maar op of vóór het moment van de verkrijging, met betrekking tot een onroerende zaak als bedoeld in vijfde of zesde lid een gebeurtenis voordoet als bedoeld in artikel 18, derde lid, van de Wet waardering onroerende zaken, wordt, in afwijking van de eerste en tweede volzin, de waarde van de onroerende zaak bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 18 en 20, tweede lid van die wet, naar de staat van die zaak op het moment van de verkrijging.

8. Indien een woning geheel of gedeeltelijk wordt verhuurd en op deze verhuur afdeling 5 van titel 4 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing is, wordt de waarde gesteld op een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen, van de huurprijs afhankelijk, percentage van het waardegegeven bedoeld in het vijfde lid. Een onroerende zaak als bedoeld in de eerste volzin wordt niet voor een lagere waarde in aanmerking genomen dan de waarde, bedoeld in het vijfde lid, indien deze wordt verkregen door een huurder van die onroerende zaak of zijn partner.

9. De waarde van een recht van erfpacht op een onroerende zaak die als woning in gebruik is, wordt gesteld op de waarde van die onroerende zaak, berekend volgens het vijfde lid, verminderd met de overeenkomstig het dertiende lid bepaalde waarde van de canon.

10. De waarde van hetgeen onder de last van een vruchtgebruik, een beperkt recht of van een periodieke uitkering wordt verkregen, wordt gesteld op de waarde in onbezwaarde staat, verminderd met de waarde van die last.

11. Wat in het economische verkeer als een eenheid pleegt te worden beschouwd, wordt in aanmerking genomen met inachtneming van die omstandigheid.

12. De waarde van een onderneming wordt bepaald alsof de onderneming wordt voortgezet (waarde going concern), maar ten minste op de liquidatiewaarde. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de waardering van vermogensbestanddelen die behoren tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

13. Bij algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld voor de bepaling van de waarde van een vruchtgebruik, van beperkte rechten en van rechten op en verplichtingen tot periodieke uitkeringen en voor het daarbij te gebruiken percentage.

5. Het vijftiende lid (nieuw) vervalt.

n. Het in onderdeel AH opgenomen artikel 35c van de Successiewet 1956 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel c, vervalt: en artikel 4.11.

2. In het vierde lid wordt in onderdeel b «een ander, en» vervangen door «een ander,». Voorts wordt, onder verlettering van onderdeel c tot onderdeel d, een onderdeel ingevoegd luidende:

c. ten tijde van de omzetting tot preferente aandelen de vennootschap waarop de omgezette aandelen betrekking hadden een onderneming dreef als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, of hield een medegerechtigdheid als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, en.

3. In het vierde lid, onderdeel d (nieuw), wordt «aanmerkelijkbelanghouder» vervangen door: voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder.

4. In het vijfde lid vervalt «en artikel 4.11». Voorts worden twee volzinnen toegevoegd, luidende: Ingeval het aandelenkapitaal van de vennootschap waarin de erflater of schenker indirect een aanmerkelijk belang heeft uit meerdere soorten aandelen bestaat, geschiedt de toerekening met inachtneming van de waarde in het economische verkeer van die aandelen. De tweede volzin vindt ten aanzien van indirect gehouden preferente aandelen alleen toepassing indien deze zijn uitgegeven in het kader van een bedrijfsoverdracht die voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden.

5. Onder vernummering van het zesde lid en zevende lid tot achtste en negende lid, worden na het vijfde lid twee leden ingevoegd, luidende:

6. Ingeval de erflater op grond van artikel 4.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een aanmerkelijk belang heeft en de vennootschap waarop dit belang betrekking heeft direct of indirect enig aandeelhouder is van een andere vennootschap, worden voor de toepassing van dit artikel de bezittingen en schulden van die andere vennootschap toegerekend aan eerstbedoelde vennootschap.

7. Onder onroerende zaken als bedoeld in het eerste lid, onderdeel d, worden mede verstaan appartementsrechten, rechten van opstal en erfpacht of vruchtgebruik op onroerende zaken.

o. In het in onderdeel AH opgenomen artikel 35e van de Successiewet 1956 wordt, onder vernummering van het vierde en vijfde lid tot vijfde en zesde lid een lid ingevoegd, luidende:

4. Het eerste lid, onderdeel c, is van overeenkomstige toepassing op de gewone aandelen van de verkrijger, bedoeld in artikel 35c, vierde lid.

p. In het in onderdeel AH opgenomen artikel 35f, tweede lid, van de Successiewet 1956 wordt de tweede volzin vervangen door: De vorige volzin is niet van toepassing op de echtgenoot van de erflater.

q. Artikel I, onderdeel AN, wordt als volgt gewijzigd.

1. De aanhef van het eerste lid komt te luiden:

1. Na het eerste lid worden, onder vernummering van het tweede tot en met vierde lid tot vijfde tot en met zevende lid, drie leden ingevoegd, luidende:.

2. In het in het eerste lid opgenomen derde lid van artikel 53 van de Successiewet 1956 wordt «wordt ten minste gesteld op het bedrag van de waarde van een vruchtgebruik van het verkregene» vervangen door: is het bedrag van de waarde van het daadwerkelijk genoten voordeel over het verkregene.

3. Het in het eerste lid opgenomen vierde lid van artikel 53 van de Successiewet 1956 vervalt.

4. Het in het eerste lid opgenomen vijfde lid van artikel 53 van de Successiewet 1956 wordt vernummerd tot vierde lid en komt te luiden:

4. De erfbelasting die van een verkrijger is geheven, wordt verminderd tot nihil indien over het verkregene, bij het overlijden van die verkrijger binnen dertig dagen na de verkrijging, nogmaals erfbelasting wordt geheven.

5. Onder vernummering van het tweede lid tot derde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

2. In het vijfde lid (nieuw) wordt na de eerste volzin een volzin ingevoegd, luidende: In deze aangifte wordt tevens de hoogte van het in het tweede lid bedoelde voordeel vermeld.

6. In het derde lid (nieuw) wordt «In het zevende lid (nieuw)» vervangen door: In het zesde lid (nieuw).

r. Onderdeel AP komt te luiden:

AP. Artikel 66, eerste lid, komt te luiden:

1. De in artikel 11, derde lid, en artikel 16, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vermelde termijnen van onderscheidenlijk drie, vijf en twaalf jaren gaan in:

1°. voor de erfbelasting na de dag van inschrijving van de akte van overlijden in de registers van de burgerlijke stand, met dien verstande dat in de gevallen, bedoeld in artikel 45, tweede en derde lid, de termijnen niet eerder beginnen te lopen dan vanaf de dag waarop de termijn van aangifte ingaat en worden verlengd met de tijd dat de termijn van aangifte niet loopt;

2°. voor de schenkbelasting, ingeval geen aangifte is gedaan, na de dag van inschrijving van de akte van overlijden van de schenker of van de begiftigde in de registers van de burgerlijke stand, met dien verstande dat ingeval zowel de schenker als de begiftigde een rechtspersoon is, de bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag of navorderingsaanslag twintig jaren na de schenking vervalt;

3°. voor het geval het betreft het vaststellen van een aanslag of conserverende aanslag in verband met een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e, na de dag waarop die gebeurtenis zich heeft voorgedaan.

2

Artikel II wordt als volgt gewijzigd:

a. Het in onderdeel A opgenomen artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt «een afgezonderd particulier vermogen» vervangen door: een afgezonderd particulier vermogen, niet zijnde een instelling als bedoeld in artikel 32, eerste lid, onder 8°, van de Successiewet 1956.

2. Onder vernummering van het vierde tot en met zevende lid tot vijfde tot en met achtste lid, wordt na het derde lid een lid ingevoegd, luidende:

4. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt onder een erfgenaam mede verstaan een persoon die is onderfd en die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen of wiens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen.

3. In het vijfde lid (nieuw) wordt «begunstigde» vervangen door: persoon die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is.

4. Aan het zesde lid (nieuw) wordt een volzin toegevoegd, luidende: De in het eerste lid, tweede en derde volzin, bedoelde toerekening is niet van toepassing ingeval blijkt dat de erfopvolging krachtens uiterste wilsbeschikking in overwegende mate is gericht op het geheel of gedeeltelijk

ontgaan of uitstellen van de in het eerste lid, tweede en derde volzin, bedoelde toerekening.

b. Onderdeel B komt te luiden:

B. Artikel 6.33 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel b, komt te luiden:

b: instellingen: door de inspecteur als zodanig aangemerkte uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogende instellingen, gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, in de Nederlandse Antillen, in Aruba of in een ministeriële regeling aangewezen mogelijkheid, alsmede elders gevestigde, door Onze Minister als zodanig aangemerkte instellingen, indien en zolang zij voldoen aan de door hem te stellen voorwaarden;.

2. In het derde lid wordt «niet langer een kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk of algemeen nut beogend karakter heeft» vervangen door: niet langer uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen nut beogend karakter heeft.

3. Onder vernummering van het vierde lid tot vijfde lid, wordt na het derde lid een lid ingevoegd, luidende:

4. Een instelling wordt eveneens door de inspecteur niet, of niet langer, als uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogende instelling aangemerkt indien de instelling, een bestuurder van die instelling of een persoon die feitelijk leiding geeft aan die instelling, dan wel een voor de instelling gezichtsbepalend persoon onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld en nog geen vier kalenderjaren zijn verstreken sinds deze veroordeling.

c. Het in onderdeel C opgenomen artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt de zinsnede «de datum waarop dit wetsvoorstel is ingediend bij de Tweede Kamer der Staten Generaal» vervangen door: 20 april 2009.

2. In het tweede lid wordt de zinsnede «de dag voor de datum waarop dit wetsvoorstel is ingediend bij de Tweede Kamer der Staten Generaal» vervangen door: 19 april 2009

3. In het vijfde lid wordt «degene die deze aandelen en winstbewijzen heeft afgezonderd» vervangen door: degene die deze aandelen en winstbewijzen rechtens dan wel in feite, direct of indirect, heeft afgezonderd.

3

Artikel V wordt als volgt gewijzigd:

a. In het in onderdeel B, opgenomen artikel 23a, onderdeel b, van de Invorderingswet 1990 wordt de zinsnede «van meer dan 5 percent» vervangen door: van 5 percent of meer.

b. Na onderdeel C wordt een onderdeel ingevoegd, luidende: Ca. In artikel 28, tweede lid, vervalt telkens «, elfde».

4

Artikel VII, onderdeel A, komt te luiden:

A. Artikel 7 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «het verschil tussen het volgens de aanslag verschuldigde recht van successie, recht van overgang of recht van schenking» vervangen door: het verschil tussen de volgens de aanslag verschuldigde schenkbelasting onderscheidenlijk erfbelasting.

2. Onder vernummering van het vierde lid tot het vijfde lid wordt na het derde lid een lid ingevoegd, luidende:

4. Het in het eerste lid bepaalde geldt niet voor zover het een verkrijging in de zin van de Successiewet 1956 betreft door degene die in de vijf jaren voorafgaande aan de verkrijging de onroerende zaak onder bezwarende titel heeft overgedragen en, gedurende die periode van vijf jaren, voor een verkrijging door zijn rechtsoptvolgers onder algemene titel.

3. In het vijfde lid (nieuw) wordt «de rechten van successie, van schenking en van overgang» vervangen door: de schenk- en erfbelasting.

5

Na artikel X wordt een artikel ingevoegd, luidende

Artikel XA

1. Indien:

a. aan een belastingplichtige op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen worden toegerekend, en

b. ingevolge artikel 1, eerste lid, onder 1^o of onder 3^o, van de Successiewet 1956, zoals die bepalingen op 31 december 2009 luiden, een aanslag is opgelegd ter zake van het voor 1 januari 2010 afzonderen van vermogen, bedoeld in artikel 2.14a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, wordt de aanslag, bedoeld in onderdeel b, op verzoek verminderd met het ter zake van het afzonderen van vermogen, bedoeld in artikel 2.14a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, geheven recht van successie onderscheidenlijk recht van schenking.

2. De vermindering wordt verleend op een verzoek dat geschiedt door het doen van aangifte. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

6

Artikel XI komt te luiden:

Artikel XI

In afwijking in zoverre van artikel 6.33, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, wordt een kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling die is aangemerkt als een instelling in de zin van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals dat onderdeel luidde op 31 december 2009, met ingang van 1 januari 2010 niet meer als een instelling in de zin van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 aangemerkt. In afwijking in zoverre van de eerste volzin en van artikel 6.33, tweede lid, van de Wet inkomstenbe-

lastig 2001, wordt de instelling, bedoeld in de eerste volzin, met ingang van 1 januari 2010 aangemerkt als een instelling in de zin van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals dit onderdeel met ingang van 1 januari 2010 luidt, indien de instelling voor 7 december 2009 tegenover de inspecteur heeft verklaard aan de in dat onderdeel genoemde voorwaarden te voldoen.

7

Artikel XII, eerste lid, komt te luiden:

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2010, met dien verstande dat:
 - a. artikel I, onderdelen U, AC en AE, eerst toepassing vindt nadat artikel 35a van de Successiewet 1956 bij het begin van het kalenderjaar 2010 is toegepast;
 - b. de ingevolge artikel I gewijzigde of ingevoegde artikelen van de Successiewet 1956 voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot belastbare feiten in de zin van de Successiewet 1956 die zich hebben voorgedaan op of na de datum van inwerkingtreding van deze wet, met dien verstande dat het in artikel I, onderdeel B, voorgestelde artikel 1a, vierde lid, onderdeel c, van de Successiewet 1956 voor het eerst toepassing vindt met ingang van 1 juli 2010 en met dien verstande dat indien een akte als bedoeld in artikel 1a, vierde lid, onderdeel c, van de Successiewet 1956 is verleden in de periode tot 1 juli 2010, geacht wordt te zijn voldaan aan de termijn bedoeld in artikel 1a, vijfde lid, onderdeel a, van de Successiewet 1956.

TOELICHTING

I. ALGEMEEN

In deze nota van wijziging worden enkele verwijzingsfoutjes in het wetsvoorstel hersteld en worden ook enkele verduidelijkingen aangebracht. Verder bevat deze nota van wijziging een aantal wijzigingen die in de nota naar aanleiding van het verslag zijn aangekondigd.

II. ARTIKELSGEWIJS

Onderdeel 1, onder a

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

Artikel 1 is in zijn geheel vervangen. In het eerste lid is een redactionele wijziging aangebracht waarbij «van» is vervangen door «voor». Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De wijzigingen in het derde en vierde lid zien op het volgende.

Op basis van de huidige wetgeving is niet steeds duidelijk onder welke omstandigheden een na het overlijden vastgestelde rente gevolgen heeft voor de erfbelasting of de schenkbelasting. Indien de wettelijke verdeling van toepassing is, verkrijgt de langstlevende echtgenoot van rechtswege de gehele nalatenschap en verkrijgen de kinderen een zogenoemde onderbedelingsvordering op de langstlevende echtgenoot. Deze vorderingen zijn pas opeisbaar bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Op de hier bedoelde vorderingen wordt enkelvoudig rente bijgeschreven indien en voor zover de wettelijke rente hoger is dan 6%. Artikel 13, vierde lid, van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek biedt de mogelijkheid om een andere rente te bepalen. Deze mogelijkheid is

gegeven aan 1) de erflater en 2) de langstlevende echtgenoot en de kinderen tezamen, in het geval de erflater niets over de rente heeft bepaald. De kinderen en de langstlevende hebben weliswaar altijd de mogelijkheid om van de door de erflater vastgestelde rente af te wijken, maar deze laatste mogelijkheid is gebaseerd op de algemene contractsvrijheid en niet op artikel 13, vierde lid, boek 4 Burgerlijk Wetboek. Het huidige artikel 1, tweede lid, Successiewet 1956 sluit bij de erfrechtelijke mogelijkheid tot aanpassing van de rente aan. Indien een renteafspraak is gebaseerd op artikel 13, vierde lid, van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek wordt deze afspraak voor het successierecht gevolgd, mits deze afspraak binnen de aangiftetermijn is gemaakt. Deze laatste beperking is om uitvoeringstechnische redenen opgenomen. Hoewel de wettekst van artikel 1, tweede lid, Successiewet 1956 duidelijk lijkt, bestaat er in de praktijk toch onduidelijkheid over de vraag hoe met renteafspraken na het overlijden van de erflater moet worden omgegaan, in het geval de kinderen en de langstlevende zijn afgeweken van de door de erflater bepaalde rente. Verder bestaat er onduidelijkheid over de reikwijdte van het huidige artikel 1, vijfde lid en dan met name over de vraag wat moet worden verstaan onder uiterste wilsbeschikkingen die inhoudelijk overeenkomen met de wettelijke verdeling. Ten slotte bestaat er in de praktijk onduidelijkheid over de vraag wat de gevolgen zijn voor de schenk- en erfbelasting van de uitvoering van een zogenoemde tenzij-clausule in een testament ten aanzien van de rente.

Het is niet wenselijk dat partijen in het ongewisse blijven over de fiscale gevolgen voor de schenk- en erfbelasting van een na het overlijden vastgestelde rente. Het verdient de voorkeur om de huidige wettekst aan te passen en duidelijk te maken in welke gevallen een renteafspraak tussen erfgenamen een erfrechtelijke verkrijging vormt en in welke gevallen sprake is van een verkrijging krachtens schenking. Het onderhavige wetsvoorstel dient daartoe.

Aan de voorgestelde bepalingen liggen de volgende drie uitgangspunten ten grondslag.

1. Een rentevaststelling heeft in beginsel gevolgen voor de erfbelasting indien de bevoegdheid tot deze vaststelling voortvloeit uit artikel 13, vierde lid, van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek of uit een testament (bijvoorbeeld via een zogenoemde tenzij-clausule). Hierbij maakt het niet uit of de bevoegdheid in het testament alleen aan de langstlevende of aan de erfgenamen in gezamenlijk overleg is gegeven.

2. Het maakt geen verschil «op welke wijze» de vordering is ontstaan, mits deze krachtens erfrecht is ontstaan. Dit betekent dat vorderingen en schulden die zijn ontstaan als gevolg van de wettelijke verdeling, een ouderlijke boedelverdeling en een legaat tegen inbreng van de waarde welke inbreng schuldig wordt gebleven, allen hetzelfde regime ten deel moeten vallen.

3. De regeling moet uitvoerbaar zijn. Het wettelijk erfrecht stelt geen termijn waarbinnen de renteafspraak moet worden gemaakt. Reeds bij de aanpassing van de Successiewet 1956 op het zogenoemde nieuwe erfrecht met ingang van 1 januari 2003 is onderkend dat het ontbreken van een dergelijke termijn voor de belastingheffing weinig praktisch is. Daarom verbinden de voorgestelde bepalingen alleen gevolgen voor de erfbelasting aan de renteafspraken als die afspraken binnen een bepaalde termijn worden gemaakt, waarbij is aangesloten bij de aangiftetermijn. Aansluiting bij deze termijn betekent dat ook rentevaststellingen gemaakt binnen de periode van het verleende uitstel voor het doen van aangifte gevolgen hebben voor de erfbelasting. Door aan te sluiten bij de aangiftetermijn kan bij het vaststellen van de aanslagen direct met de renteafspraak rekening worden gehouden. Dit is voor de uitvoering ook noodzakelijk, omdat voor de bepaling van de waarde van het vruchtgebruik en de hoofdgerechtigdheid van de vordering, de rente nu eenmaal moet vaststaan. Bovendien wordt hiermee voorkomen dat bij latere

renteafspraken op de opgelegde aanslagen moet worden teruggekomen. De heffing over deze laatste rentevaststellingen vindt, hoewel zij een erfrechtelijke basis hebben, dus om uitvoeringstechnische redenen niet plaats op grond van de erfbelasting. Zo bevat het derde lid geen fictie, maar een successiewettelijke beperking van de erfrechtelijke werkelijkheid.

Voor zover de rentevaststelling niet in de erfbelasting wordt betrokken omdat er geen bevoegdheid toe bestaat of deze buiten de aangiftetermijn plaatsvindt, wordt deze betrokken in de schenkbelasting. De rentebepalingen hebben immers ongeacht het tijdstip waarop zij plaatsvinden wel financiële gevolgen. Hierbij is het irrelevant wie bevoegd is tot het vaststellen van de rente. Indien bijvoorbeeld de langstlevende op grond van het testament alleen bevoegd is tot het vaststellen van de rente en daartoe buiten de aangiftetermijn overgaat, is dus sprake van een belastbaar feit voor de schenkbelasting, ondanks dat deze vaststelling eenzijdig plaatsvindt. Indien de langstlevende een rente vaststelt die lager is dan de rente op grond van het testament, wordt er een schenking aangenomen van de schuldeiser aan de langstlevende. Wanneer de langstlevende een hogere rente vaststelt, wordt er een schenking aangenomen van de langstlevende aan de schuldeiser. In het geval de erfgenamen een rente hebben vastgesteld op grond van het wettelijk erfrecht of op grond van het testament en zij daar vervolgens weer op terugkomen, is het kwestieus of de nader bepaalde rente wel een erfrechtelijke rente is. Door hiervoor geen uitzondering op te nemen, lost de voorgestelde bepaling dit vraagstuk pragmatisch op. Ook voor deze situaties geldt het derde lid mits deze herziening binnen de aangiftetermijn heeft plaatsgevonden. De rentevaststelling wordt dan in de erfbelasting betrokken. Wanneer er geen testamentaire bevoegdheid tot (herziening van de) rentevaststelling bestaat of deze buiten de aangiftetermijn plaatsvindt, is het vierde lid van toepassing.

Ter zijde wordt nog opgemerkt dat de erfgenamen altijd de mogelijkheid hebben om een andere rente vast te stellen, dan die geldt op grond van het wettelijk erfrecht of op grond van het testament. Indien daartoe noch artikel 13, vierde lid, van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek noch het testament aan de erfgenamen de mogelijkheid biedt, is sprake van een renteafpraak op basis van de algemeen geldende contractsvrijheid en niet van een renteafpraak «krachtens erfrecht». Een dergelijke afspraak kan worden belast met schenkbelasting.

De voorgestelde aanpassing ten aanzien van de rentevaststelling na overlijden heeft tot gevolg dat de gelijkschakeling van testamenten die inhoudelijk overeenkomen met de wettelijke verdeling in het huidige artikel 1, vijfde lid, ten aanzien van geldvorderingen kan vervallen. De waardering van vorderingen die voortvloeien uit de verdeling van een nalatenschap overeenkomstig de wettelijke verdeling met daaraan gekoppeld een rente als bedoeld in artikel 13, vierde lid van het Burgerlijk Wetboek, wordt reeds geregeld in thans artikel 21, tiende lid, welke in het wetsvoorstel is vernummerd tot het veertiende lid. Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om de leesbaarheid van artikel 1 te vergroten, door daar waar onderscheiden leden van artikel 1 verschillende onderwerpen omvatten, deze onder te brengen in afzonderlijke leden en de volgorde van de leden aan te passen. Dit betreft geen inhoudelijke wijzigingen.

Onderdeel 1, onder b

Artikel 1, onderdeel B (artikel 1a van de Successiewet 1956)

Zoals aangekondigd in het schriftelijk overleg inzake harmonisering van het partnerbegrip (kamerstukken II, 2008/09, nr. 27 789, nr. 20) worden echtgenoten die van tafel en bed gescheiden zijn niet langer als gehuwd

aangemerkt. Dit wordt bewerkstelligd door het voorgestelde nieuwe derde lid. Doordat het partnerbegrip doorwerkt naar alle andere bepalingen van de Successiewet 1956 waarin het zijn van partner van belang is, werkt deze wijziging ook door naar al die bepalingen. Tot nu toe werd alleen bij de zogenoemde samentellingsbepalingen (artikelen 25 en 26 Successiewet 1956) rekening gehouden met de scheiding van tafel en bed. De overige wijzigingen in artikel 1a betreffen de aanpassing van verwijzingen aan de vernummering van de leden tengevolge van de invoering van het nieuwe derde lid.

Onderdeel 1, onder c

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

De wijziging in dit onderdeel is technisch van aard en bewerkstelligt de volledige vervanging van de woorden «het Rijk» door «Nederland». In het wetsvoorstel waren wel de zinsneden «binnen het Rijk» gewijzigd, maar niet de losstaande woorden «het Rijk». Deze omissie is hersteld.

Onderdeel 1, onder d

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

Deze wijzigingen worden toegelicht in de nota naar aanleiding van het verslag

Onderdeel 1, onder e

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

Bij onderbedelingsvorderingen die zijn ontstaan bij het overlijden van een eerststervende echtgenoot, kan berekening van rente worden ingezet als instrument om de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot op papier uit te hollen. Dit geldt met name bij percentages van boven de 6% samengestelde rente, de normrente in de Successiewet 1956. Deze vorderingen en de rente daarover zijn veelal niet opeisbaar voor het overlijden van de langstlevende. In die gevallen is sprake van een vruchtgebruik in de zin van artikel 18 van de Successiewet 1956. Bij renten tot 6% staat de rentebijdriving tegenover het gemis aan genot voor de kinderen van de onderbedelingsvordering gedurende het leven van de langstlevende echtgenoot. Voor hogere rentepercentages geldt dit niet.

Rentebepalingen uit het testament of renteafspraken die erfgenamen bevoegdelyk maken binnen de aangiftetermijn, worden meegenomen voor de erfbelasting. Voor wat betreft, kort gezegd, renteafspraken stel ik elders in deze nota voor artikel 1 van de Successiewet 1956 daarop aan te passen. Dat betekent echter niet dat wanneer de rente uitgaat boven 6% samengesteld (bovenmatige rente) de vordering dan bovennominaal gewaardeerd kan worden. Omdat de onderbedelingsvordering uitgesteld opeisbaar is heeft de langstlevende echtgenoot bij leven het genot van deze vordering, en drukt dat genot op de rechthebbende (het kind). Binnen de ruime definitie van dat begrip is er voor toepassing van de Successiewet 1956 sprake van een vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot. De waardedruk van dat vruchtgebruik is voor het kind nihil zijn wanneer tegenover de niet opeisbaar van de vordering een rente van 6% samengesteld staat. De druk van het vruchtgebruik van de langstlevende kan door een hogere rente echter niet omslaan in iets positiefs. Als iemand een verkrijging heeft onder de last van een vruchtgebruik, kan die verkrijging geen hogere waarde aannemen dan wanneer dat vruchtgebruik er niet op zou hebben gerust. Anders gezegd, de onderbedelings-

vordering van het kind kan geen bovennominale waarde hebben. In zijn conclusie bij Hoge Raad 11 juli 1989, BNB 1989/260, wijst AG Moltmaker hier ook op, en noemt een bovennominale waardering een volstreekte anomalie. De betreffende inspecteur had in dat geval overigens zelf al de aanslag berekend naar de nominale in plaats van een bovennominale waarde van de vordering. Dit betekent dat in gevallen waarin een rente geldt van 10% samengestelde rente, de kinderen bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot voor eenzelfde verkrijging worden aangeslagen als in het geval hun onderbedelingsvordering 6% samengestelde rente zou dragen. Bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot ontstaat wel een in het oog springend verschil. De vordering en rente zijn schulden van de nalatenschap van de langstlevende. Een hogere rentelast leidt dan ook tot een lagere erfrechtelijke verkrijging bij het kind uit de nalatenschap van de langstlevende ouder. In gevallen waarin een reëel te achten rente van 6% wordt overeengekomen is de in aanmerking te nemen rentelast lager en de verkrijging navenant hoger dan in het geval van een bovenmatige rente van 10%. Benadrukt wordt dat bij het ontstaan van de vordering, ten tijde van het overlijden van de eerststervende echtgenoot, de vordering in beide gevallen voor de nominale waarde in de heffing van erfbelasting is betrokken. Hierdoor ontstaat een relatief nadeel voor verkrijgers van een vordering waarop een reëel te achten rente van 6% rust. Aan deze scheefheid wil ik een einde maken. Daarbij staat mij het volgende beeld voor ogen.

Aan de uitgangspunten van het in de heffing betrekken van onderbedelingsvorderingen wijzigt niets. Bij de verkrijging van de vordering bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot worden ook de vorderingen waarvoor een bovenmatige rente is bepaald voor de nominale waarde in de heffing betrokken, net zoals nu het geval is. Bij het overlijden van de langstlevende worden de vordering en de rente opeisbaar. Deze behoren, inclusief het bovenmatige deel van de rente, tot de schulden van de nalatenschap. De nalatenschap wordt dus bepaald met inachtneming van de hele renteschuld. Het bovenmatige deel van de rente wordt vervolgens voor de erfbelasting als fictieve verkrijging aangemerkt, zodat de fiscale verkrijging van de gerechtigde (het kind) op hetzelfde bedrag uitkomt als wanneer op de vordering de normrente van 6% zou hebben gegolden. Deze fictie wordt opgenomen in artikel 9 van die wet. Het percentage van 6 is gelijk aan dat van het Uitvoeringsbesluit Successiewet en wordt gezien als een zakelijke vergoeding bij een schuldigerkenning uit vrijgevigheid, waardoor bij overeenkomen en betaling van deze rentevergoeding op grond van het derde lid van artikel 10 (nieuw) toepassing van die fictie niet in beeld komt. Ook artikel 15 (nieuw), de fictie bij renteloze of laagrentende opeisbare leningen, gaat uit van dit percentage, zodat een consistent geheel ontstaat.

De fiscale gevolgen van de fictie bij een hogere rente dan 6% samengesteld, worden hierna aan de hand van een situatieschets uiteengezet. Allereerst wordt ingegaan op de situatie waarin de erflater de rente heeft bepaald, daarna op het geval waarin de langstlevende echtgenoot (en het kind) de rente hebben bepaald binnen de aangiftetermijn en ten slotte op het geval waarin deze laatste(n) de rente hebben bepaald buiten de aangiftetermijn. Hierbij wordt uitgegaan van de volgende gegevens. Een man en een vrouw zijn gehuwd in wettelijke gemeenschap van goederen, zij hebben één kind. De man overlijdt. De huwelijksgoederengemeenschap bedraagt € 1 200 000. De nalatenschap van de man bestaat uit de huwelijkse helft van de goederengemeenschap en bedraagt € 600 000. De wettelijke verdeling is van toepassing zodat de vrouw alle activa en passiva van de nalatenschap verkrijgt, waartegenover zij een overbedelingschuld krijgt aan haar kind van € 300 000.

Situatie 1: erflater heeft in testament rente bepaald op 10% samengesteld

Hoewel de wettelijke verdeling geldt, heeft de man in zijn testament bepaald dat op de onderbedelingsvordering een rente verschuldigd is van 10% samengesteld. De onderbedelingsvordering van het kind wordt gewaardeerd op de nominale waarde van € 300 000. Met de bovenmatige rente van 4% wordt bij het zogenoemde eerste overlijden (in dit geval van de man) derhalve niets gedaan (artikel 9, eerste lid, onderdeel a).

Als de langstlevende echtgenoot vervolgens na 8 jaar overlijdt, bedraagt de renteaangroei bij een rente van 10% ongeveer € 350 000; bij een rente van 6% zou dit ongeveer € 180 000 zijn. Bij een verder gelijkblijvend vermogen van de langstlevende bedraagt haar nalatenschap civielrechtelijk € 550 000, zijnde € 1 200 000 (alle goederen) – € 300 000 (de nominale schuld aan het kind) – € 350 000 (de rente over de nominale schuld aan het kind). Het kind verkrijgt als enig erfgenaam deze € 550 000. Fiscaal wordt daarnaast het bovenmatige deel van de rente van € 350 000 – 180 000 of € 170 000 bij het kind op grond van de fictie van artikel 9 (nieuw) belast. De totale verkrijging van het kind bedraagt voor de erfbelasting dus € 550 000 + € 170 000 = € 720 000. Dit is eenzelfde belaste verkrijging als in het geval de rente op de schuld 6% samengesteld zou hebben bedragen. Dan bedraagt de nalatenschap waarin het kind enig erfgenaam is immers € 1 200 000 (alle goederen) – € 300 000 (nominale schuld aan het kind) – € 180 000 (rente à 6% over de nominale schuld) = € 720 000.

Ook als niet het kind maar bijvoorbeeld de (nieuwe) partner van de langstlevende echtgenoot diens enig erfgenaam is, vormt de civielrechtelijke rente een schuld van de nalatenschap zodat zijn verkrijging € 550 000 bedraagt. Van de rente ad € 350 000 die het kind kan opeisen, is ook dan bij het overlijden van de langstlevende € 170 000 belast op grond van artikel 9, eerste lid, onderdeel b.

Situatie 2: langstlevende en kind bepalen rente op 10% binnen aangiftetermijn

In deze situatie heeft de erflater in het geheel geen testament gemaakt. De langstlevende en het kind hebben op grond van artikel 4: 13 BW de bevoegdheid om een rente vast te stellen. Zij komen binnen de aangiftetermijn een rente van 10% samengesteld overeen. De onderbedelingsvordering van het kind wordt gewaardeerd op het nominale bedrag. De fiscale gevolgen zijn bij beide overlijdens gelijk aan die bij situatie 1. Bij overlijden van de langstlevende bedraagt de fiscale verkrijging van het kind het erfdeel van € 550 000 + een fictieve verkrijging van € 170 000 = € 720 000.

Situatie 3: langstlevende en kind bepalen rente op 10% buiten de aangiftetermijn

De fiscale gevolgen van deze situatie wijken geheel af van de fiscale gevolgen in de vorige twee situaties. Omdat de rente niet binnen de aangiftetermijn is vastgesteld, heeft deze bij het overlijden van de man geen werking voor de erfbelasting (artikel 1, derde lid, Successiewet). Bij het overlijden van de man is de nominale vordering van het kind van € 300 000 gewaardeerd op de blote eigendoms waarde en verkrijgt de langstlevende het vruchtgebruik op deze vordering. De grondslag voor de erfbelasting van de langstlevende bedraagt daardoor € 300 000 plus het vruchtgebruik van de schuld aan het kind. De grondslag voor de erfbelasting van het kind bedraagt de € 300 000 minus het vruchtgebruik, dus de blooteigendoms waarde van de vordering.

De renteafspraak buiten de aangiftetermijn leidt op grond van artikel 1, vierde lid, tot een schenking van de langstlevende aan het kind. Deze schenking vindt plaats op het tijdstip dat de renteafspraak wordt gemaakt, en wordt ook op dat tijdstip in de schenkbelasting betrokken. Deze schenking belooft de levenslang verschuldigde rente van 10% over de

vordering van € 300 000. De langstlevende echtgenoot blijft de rente schuldig, zodat het kind voor de schenkbelasting wordt belast voor de, naar de levensverwachting van de langstlevende, gekapitaliseerde waarde van een levenslange rente van 10%.

Bij het overlijden van de langstlevende vormt de schuld aan het kind van € 300 000 alsmede de alsdan opeisbare rente van 10% een schuld van diens nalatenschap. De fictie van artikel 9 is dan niet van toepassing omdat de rentevaststelling voor de erfbelasting geen werking heeft gehad bij het eerste overlijden.

De situatie kan zich voordoen dat de langstlevende echtgenoot tijdens haar leven rentebetalingen verricht aan het kind. Deze rentebetalingen, voor zover deze zien op het bovenmatige deel (dus het deel boven de 6%), worden in situatie 1 en situatie 2 bij het kind belast als fictieve schenking op grond van het voorgestelde tweede lid van artikel 9 (nieuw). In situatie 3 leidt deze rentebetaling niet tot toepassing van het tweede lid, omdat – zoals eerder aangegeven – er in dat geval geen sprake is van rente zoals gedefinieerd in het eerste lid van artikel 9.

In het testament kunnen ook andere opeisbaarheidsgronden voor de vordering en de rente zijn opgenomen, zoals het moment waarop de langstlevende geen eigen woning meer heeft of zijn intrek neemt in een bejaardentehuis. Op dat moment krijgen de kinderen de beschikkingsmacht over de tot dan toe aangegroeide rente, zodat toepassing van de fictie van artikel 9 ook dan plaatsvindt. De erfflater heeft dan zelf de extra opeisbaarheidsgronden in zijn testament opgenomen en het kennelijk redelijk gevonden dat de langstlevende op dat moment de vordering van de kinderen moet aflossen. De wet sluit hierbij aan. In een dergelijk geval wordt, op het moment dat de intrekking grond zich voordoet, een fictieve schenking in aanmerking genomen in de mate waarin de schuldeiser gerechtigd is geworden tot het opeisen van het bovenmatige deel van zijn rente.

Overigens kan de vordering ook worden afgelost door de uitoefening van een bloot eigendomswilsrecht. Als de langstlevende ouder hertrouwt kunnen de kinderen hun blooteigendomswilsrecht uitoefenen tot de nominale waarde van de vordering. Zij worden echter, zoals de term al aangeeft, slechts bloot eigenaar van de goederen waarop het wilsrecht is uitgeoefend. De uitoefening van het blooteigendomswilsrecht vergroot de beschikkingsmacht van het kind in de regel dan ook niet. Zowel voor de Successiewet 1956 als voor de heffing van inkomstenbelasting in box 3 wordt de uitoefening van een blooteigendomswilsrecht genegeerd; de langstlevende wordt geacht nog steeds de volledige eigendom van het goed te beschikken. Voor de onderhavige fictie wordt daar in het derde lid van het voorgestelde artikel 9 bij aangesloten. De heffing over de bovenmatige rente vindt dan – in lijn met het tweede lid – plaats op het moment dat het kind de volledige eigendom van de goederen verkrijgt. Op dat moment wordt de vordering geacht te zijn afgelost met de waarde die het goed had ten tijde van de uitoefening van het blooteigendomswilsrecht. Indien het kind de volle eigendom nog tijdens het leven van de langstlevende verkrijgt, wordt op dat moment bij fictie een schenking aangenomen, en in geval dit plaatsvindt door het overlijden van de langstlevende wordt bij fictie een erfrechtelijke verkrijging aangenomen voor het in de betaling begrepen bovenmatige rente.

Onderdeel 1, onder f

Artikel 1, onderdeel 1 (artikel 10 van de Successiewet 1956)

In artikel 10, eerste lid, is het begrip rechtshandeling terug in de tekst gebracht. Voor de situatie waarin een in gemeenschap van goederen

gehuwd echtpaar bij de artikel 10 rechthandeling betrokken is, maar slechts één van hen als handelende partij optreedt, zou de fictie slechts voor de huwelijks helft bij het overlijden van de handelende echtgenoot van toepassing zijn. Door toevoeging van «diens echtgenoot» wordt tot uitdrukking gebracht dat bij overlijden van de niet-handelende echtgenoot artikel 10 kan worden toegepast op de andere helft van het bij de rechts-handeling betrokken vermogen.

Het derde lid geeft aan dat de overledene een genot heeft gehad tenzij deze bij leven jaarlijks daadwerkelijk een vergoeding van tenminste de rekenrente bij de tabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 betaalt.

Er is telkens sprake van een rechtshandeling in de zin van artikel 10 wanneer de erfgenamen na overlijden van de erflater een verdeling tot stand brengen in verband waarmee een genot van een vruchtgebruik of periodieke uitkering ontstaat. Daarvan is ook sprake indien de erflater de wettelijke verdeling bij testament heeft uitgeschakeld en zijn echtgenoot en kind(eren) alsnog een verdeling tot stand brengen gelijk aan de wettelijke verdeling. Wanneer dat plaatsvindt binnen de aangiftetermijn voor de erfbelasting, vormt die verdeling voor de toepassing van artikel 10 geen rechtshandeling. Hierdoor zal bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot de fictie geen toepassing vinden. Het vijfde lid brengt dit tot uitdrukking.

Onderdeel 1, onder g

Artikel 1, onderdeel J (artikel 11 van de Successiewet 1956)

De Hoge Raad heeft recent in een tweetal arresten (20 maart 2009, nr. 43 393 en 43 394, BNB 2009/179 en 2009/180) geoordeeld dat er geen schenking aanwezig is indien een ouder in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging uit de personenvennootschap met zijn kind treedt, en dat kind het aandeel van de ouder in de onderneming op basis van het vennootschapscontract mag overnemen tegen vergoeding van een «nog juist lonende exploitatiewaarde». Het kabinet acht de gevolgen van het arrest om meerdere redenen onwenselijk. Een van die redenen is dat het begrip «nog juist lonende exploitatiewaarde» niet nader is ingevuld, en in de praktijk tot veel discussie aanleiding kan geven. Bovendien hebben beide arresten betrekking op verkrijgingen van vóór de introductie van de bedrijfsopvolgingsregeling in 2002, terwijl deze regeling juist een voorziening treft voor het bedrag dat vanwege de arresten geen gift vormt. Ook kan er een ongelijke fiscale behandeling voor bedrijfsopvolgingen bij leven en ten gevolg van overlijden ontstaan. Daarom wordt voorgesteld verkrijgingen als deze bij fictie aan te merken als schenking.

Het nieuw voorgestelde tweede lid is een samentrekking van het eerste en tweede lid zoals dat bij indiening van het wetsvoorstel was voorzien. In het bij de nota van wijziging voorgestelde artikel 11, eerste lid, bestrijkt het verblijvings-, toedelings- en overnamebeding voor de schenkbelasting. Het nieuw voorgestelde tweede lid van artikel 11 bespreekt als vanouds deze situaties voor de erfbelasting alsmede de uitgestelde levering, zoals in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel nader is besproken.

De redactie van het vierde lid wordt in overeenstemming gebracht met die van artikel 7 (oud) waarvan dit lid de voortzetting is.

De voorgestelde wijziging in het vijfde lid betreft het herstel van een omissie bij het overbrengen van de bepaling van artikel 9, eerste lid, (oud) naar artikel 11 (nieuw).

Onderdeel 1, onder h

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

Door de wijzigingen in artikel I, onderdeel K (artikel 12 van de Successiewet 1956) wordt alles wat wordt verkregen krachtens een schenking die pas na het overlijden van de schenker tot stand komt, aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht. Deze wordt in de heffing van erfbelasting betrokken als de erflater ten tijde van het overlijden in Nederland woonde of geacht werd daar te wonen. De wijziging van het derde lid van artikel 12 strekt ertoe de schenking die pas na het overlijden van de schenker tot stand komt in alle gevallen gelijk te schakelen met een erfrechtelijke verkrijging.

Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de nota naar aanleiding van het verslag, onder het kopje Vereenvoudiging.

Onderdeel 1, onder i

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

De wijziging in het voorgestelde artikel 13, eerste lid, van de Successiewet 1956 betreft het herstel van een schrijffout.

De wijziging van het tweede lid van artikel 13 breidt de werkingssfeer van de bepaling uit tot de bloed- en aanverwanten van de erflater tot en met de vierde graad en hun partners. De bepaling wordt nader toegelicht in de nota naar aanleiding van het verslag onder het kopje Artikel I, onderdeel L (artikel 13 van de Successiewet 1956)

Onderdeel 1, onder j

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

Het voorgestelde artikel 15 is te ruim geformuleerd. Dit heeft tot gevolg dat alle geldleningen die direct opeisbaar zijn en waarover geen of een te lage rente is afgesproken onder de toepassing van dit artikel kunnen vallen. Omdat artikel 15 een fictiebepaling is, vindt geen beoordeling plaats of is voldaan is aan het civiele giftbegrip. Bij een geldlening tussen onafhankelijke (niet-gelieerde) vennootschappen zal vanuit civielrechtelijk oogpunt over het algemeen geen sprake zijn van een gift, omdat de geldverstrekende vennootschap geen wil tot bevoordeling heeft. Door deze fictiebepaling worden ook de vennootschappen waarbij van een wil tot bevoordeling geen sprake is in de heffing van de schenkbelasting betrokken als de overeengekomen rente lager is dan 6%. Hetzelfde geldt voor direct opeisbare leningen met geen of een lage rente die door een financiële instelling aan een natuurlijk persoon of vennootschap zijn verstrekt. Ik acht het niet wenselijk dat op deze geldleningen artikel 15 van toepassing kan zijn. De thans voorgestelde tweede lid, regelt dan ook dat artikel 15 alleen van toepassing is op geldleningen welke direct of indirect door een natuurlijk persoon zijn verstrekt aan een andere natuurlijk persoon. Voor een verdere toelichting wordt verwezen naar hetgeen hierover is vermeld onder het kopje Artikel I, onderdeel N (artikel 15 van de Successiewet 1956) in de nota naar aanleiding van het verslag behorende bij dit wetsvoorstel.

Onderdeel 1, onder k

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

Invoeging van het de term «tweede lid» in artikel 17, eerste lid, van de Successiewet 1956 betreft een technische aanpassing. Met deze toevoe-

ging is artikel 17 in lijn gebracht met artikel 16 van de Successiewet 1956 en worden verkrijgingen krachtens erfrecht en krachtens schenking op dezelfde wijze behandeld. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

Ter verduidelijking wordt opgemerkt dat ook aan personen die in het buitenland wonen, kan worden toegerekend ingevolge artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Als de toerekening geen Nederlandse inkomen in de zin van Hoofdstuk 7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 oplevert, is de in het buitenland wonende inbrenger of diens erfgenamen geen buitenlandse belastingplichtige in Nederland, maar naar Nederlandse maatstaven wordt er wel aan deze inbrenger toegerekend. Ten aanzien van een dergelijke in het buitenland wonende persoon kan artikel 3 van de Successiewet 1956 (woonplaatsfictie) wel in beeld komen. Is de inbrenger bijvoorbeeld in 2005 geëmigreerd en schenkt «zijn» afgezonderd particulier vermogen in 2011 dan is artikel 17 van de Successiewet 1956 van toepassing. Bij overlijden van dezelfde inbrenger in 2012 is artikel 16 van de Successiewet 1956 van toepassing.

Onderdeel 1, onder l

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

Latente belastingverplichtingen van een erflater bestaan nog niet ten tijde van diens overlijden. Daarom vormen zij geen schuld van de nalatenschap. Desalniettemin is in de Successiewet 1956 een afzonderlijke voorziening getroffen voor deze latente belastingschulden om te voorkomen dat er cumulatie optreedt tussen de inkomstenbelasting aan de ene kant en de erfen schenkbelasting aan de andere kant. Voorgesteld wordt om ook in gevallen waarin ten aanzien van ter beschikking gesteld vermogen gebruik wordt gemaakt van de doorschuifregeling, er reden is om een aftrek voor latente belastingverplichtingen toe te staan. Daartoe wordt artikel 20, vijfde lid, onderdeel a, aangepast.

Onderdeel 1, onder m

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

De in dit onderdeel voorgestelde nieuwe leden van artikel 21 van de Successiewet 1956 bevat het voorschrift inzake de waardering van verhuurde woningen. Artikel 21, zesde lid, bepaalt dat voor woningen waarvoor geen WOZ-waarde is vastgesteld, bijvoorbeeld woningen in het buitenland, de waarde wordt vastgesteld met toepassing van de systematiek van de Wet WOZ. Daartoe worden de artikelen 16 tot en met 18 en 20, tweede lid, van die wet van overeenkomstige toepassing verklaard.

Artikel 21, zevende lid, strekt er toe veranderingen in de toestand van een woning in het kalenderjaar waarin de verkrijging plaatsvindt, maar op of voor het tijdstip van de verkrijging, in aanmerking te nemen bij de bepaling van de waarde van de woning. De bepaling is nader toegelicht in de nota naar aanleiding van het verslag, onder het kopje Artikel l, onderdeel S (artikel 21 van de Successiewet 1956).

Artikel 21, achtste lid, strekt er toe de waardedrukkende werking die uitgaat van de verhuurde staat van een woning vast te stellen aan de hand van een van de huurprijs afhankelijk percentage van de WOZ-waarde van de woning. De bepaling wordt nader toegelicht in de nota naar aanleiding van het verslag.

Onderdeel 1, onder n, o en p

Artikel l, onderdeel AH (artikel 35c, 35e, 35f van de Successiewet 1956)

In de wijziging van artikel 35c wordt voorgesteld de fictief aanmerkelijk-

belanghouder als kwalificerende «ondernemer» aan te merken in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. Uit de reacties van diverse belangenorganisaties blijkt dat met name de afrekening over deze fictieve aanmerkelijkbelangaandelen voor problemen kan zorgen. Vanwege deze liquiditeitsproblemen en vanwege het feit dat een fictief aanmerkelijk belang alleen heeft kunnen ontstaan vanuit een «echt» aanmerkelijk belang, wordt teruggekomen op het voorstel de fictief aanmerkelijk-belanghouder te weren als kwalificerende «ondernemer» in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. Ingeval een verkrijger in een houdstermaatschappij een fictief aanmerkelijk belang houdt ex artikel 4.11 Wet inkomstenbelasting 2001, kan de verkrijger nooit indirect een aanmerkelijk belang hebben in de werkmaatschappij. De verkrijging van een rechtstreeks gehouden fictief aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij kwalificeert echter wel voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Daarom wordt voor de eerstgenoemde situatie voorgesteld dat de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij kunnen worden toegerekend aan de houdstermaatschappij indien deze een 100% belang heeft in die werkmaatschappij. Er is gekozen voor een belang van 100% omdat alleen in die situatie een vergelijkbare situatie ontstaat met een even groot direct gehouden fictief aanmerkelijk belang. Ook in het geval dat een verkrijger een direct belang van 5% verkrijgt in de houdstermaatschappij, moet de houdstermaatschappij een 100% belang hebben in de werkmaatschappij teneinde de verkrijger een indirect aanmerkelijk belang te laten hebben in de werkmaatschappij.

Verder worden aanpassingen voorgesteld met het doel in de wettekst beter tot uitdrukking te brengen dat bij de verkrijging van preferente aandelen de faciliteiten alleen van toepassing zijn, indien deze in het kader van een bedrijfsopvolging zijn verkregen. Ten eerste zal daartoe als voorwaarde gaan gelden dat de BV ten tijde van de uitgifte van de preferente aandelen een onderneming moet drijven. Ten tweede wordt van de verkrijger geëist dat hij ten tijde van de verkrijging van de preferente aandelen reeds als «ondernemer» betrokken was bij de onderneming van de BV waarin hij de preferente aandelen heeft verkregen en dat hij ook als «ondernemer» betrokken moet blijven. Als voorwaarde wordt daartoe gesteld dat de verkrijger reeds voor 5% aandeelhouder was van de gewone aandelen in de vennootschap als bedoeld in artikel 35c, vierde lid, onderdeel b. Ter beoordeling van de genoemde 5% zal het geplaatste kapitaal van de preferente aandelen niet worden meegenomen, omdat dit kapitaal dermate groot kan zijn dat de gewone aandeelhouders niet voldoen aan het 5% criterium, hetgeen niet de bedoeling is. Verder wordt in artikel 35e bepaald dat de verkrijger naast de verkregen preferente aandelen ook de gewone aandelen niet mag vervreemden gedurende de voortzettingsperiode.

Het komt regelmatig voor dat het lichaam waarin de erflater of schenker een aanmerkelijk belang houdt, zelf geen onderneming drijft maar wel gerechtigd is tot een dochtervennootschap waarin een onderneming wordt gedreven. Voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt daarom voorgesteld, dat indien de verkrijger een indirect aanmerkelijk belang verkrijgt in een lichaam dat een onderneming drijft, de bezittingen en schulden van dat lichaam worden toegerekend aan de houdstermaatschappij. Daarmee worden de ondernemingsactiviteiten naar het niveau van de houdster getrokken. Vanwege de vele vragen die zijn gerezen op dit gebied, is in artikel 35c, vijfde lid, aangegeven dat deze toerekening geschiedt met inachtneming van de waarde in het economische verkeer van de aandelen in de werkmaatschappij. Dit is met name van belang voor de situaties waarin er meerdere soorten aandelen zijn. Zowel in het geval van kwalificerende preferente aandelen als in geval van verschillende soorten aandelen, wil ik aangeven dat de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding zal plaatsvinden in de verhouding van de waarde van de diverse soorten aandelen ten

opzichte van de verhouding tot de waarde van de werkmaatschappijen. De beoordeling of sprake is van ondernemingsvermogen, of van beleggingsvermogen en de toepassing van de 5%-marge vindt plaats op het niveau van de holding en niet op het niveau van de werkmaatschappij. Bij meerdere werkmaatschappijen mag de toerekening geconsolideerd plaatsvinden. Teneinde de werking van de toerekening te verduidelijken, volgen hier drie voorbeelden.

Voorbeeld 1

X bezit alle aandelen in Holding X BV. Deze Holding bezit alle preferente aandelen in werkmaatschappij XY BV. De zoon van X, Y, is 100% aandeelhouder van Holding Y BV. Deze Holding bezit alle gewone aandelen in XY BV. De preferente aandelen hebben een waarde van € 5 miljoen en zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging als bedoeld in artikel 35c, vierde lid. De aandelen van holding X BV hebben dus een waarde van € 5 miljoen. De preferente aandelen maken 95% uit van het aandelenkapitaal van XY BV en de gewone aandelen de overige 5%. De werkmaatschappij bezit alleen ondernemingsvermogen en heeft een waarde van €6 miljoen. Als X overlijdt, laat hij aandelen na met een waarde van € 5 miljoen. Holding X BV drijft echter geen objectieve onderneming. Aangezien X een indirect aanmerkelijk belang heeft in de werkmaatschappij, mag het vermogen van de werkmaatschappij worden toegerekend aan de Holding. Aangezien het vermogen van de werkmaatschappij geheel uit ondernemingsvermogen bestaat, bezit Holding X BV na deze toerekening fictief € 5 miljoen aan ondernemingsvermogen. Dit betekent dat over de volle waarde van de aandelen in de holding de faciliteiten kunnen worden toegepast. Het is dus niet zo dat de toerekening plaatsvindt aan de hand van het belang van de holding in het aandelenkapitaal in de werkmaatschappij. Dit zou in casu een toerekening van € 5 700 000 (95% van € 6 miljoen) opleveren, hetgeen geen juiste uitkomst is.

Voorbeeld 2

Holding A en Holding B bezitten 100% van de aandelen A respectievelijk B in werkmaatschappij AB BV. A is 100% aandeelhouder van Holding A en B van Holding B. De gerechtigdheid van Holding A tot het geplaatste aandelenkapitaal van de werkmaatschappij is 40% en voor Holding B is dat 60%. Het vermogen van de werkmaatschappij bestaat voor € 4 miljoen aan ondernemingsvermogen en voor € 1 miljoen aan beleggingsvermogen. De aandelen A hebben een waarde van € 2 miljoen en de waarde van de aandelen B is € 3 miljoen. Holding B bezit verder een bedrijfspand met een waarde van € 1 miljoen dat door de werkmaatschappij in gebruik is als bedrijfspand. Holding A heeft geen andere vermogensbestanddelen dan de deelneming in de werkmaatschappij. Als A overlijdt, laat hij aandelen na met een waarde van € 2 miljoen. Holding A drijft echter geen objectieve onderneming. Aangezien A een indirect aanmerkelijk belang heeft in de werkmaatschappij, mag het vermogen van de werkmaatschappij worden toegerekend aan de holding in de verhouding waarde van de aandelen A: totale waarde van de werkmaatschappij, in casu dus € 2 miljoen: € 5 miljoen. Dit betekent dat 2/5e deel van het totale vermogen van de werkmaatschappij wordt toegerekend aan holding A. Van elk vermogensbestanddeel van de werkmaatschappij wordt dus gedaan alsof zij voor 2/5e deel aan Holding A toebehoort. Holding A bezit na deze toerekening € 1,6 miljoen aan ondernemingsvermogen en € 400 000 aan beleggingsvermogen. De vrijstelling kan worden toegepast op 90% ($1,6 \text{ miljoen} + 5\% * 1,6$) = € 1 512 000. Indien B overlijdt, geldt dezelfde systematiek. Na de toerekening van 3/5e van de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij aan Holding B, behoort het bedrijfspand van Holding B ook tot het ondernemingsvermogen. In de winstsfeer zou dit pand volledig tot het ondernemingsvermogen van een IB-ondernemer hebben behoord, zodat het gehele pand ondernemingsvermogen vormt. Het totale ondernemingsvermogen van Holding B

bedraagt dus € 3 400 000, en het beleggingsvermogen € 600 000. De vrijstelling bedraagt 90% (3,4 miljoen + 5% van € 3,4 miljoen) = € 3 213 000.

Voorbeeld 3

Als het vorige voorbeeld, alleen nu is de gerechtigdheid van de aandelen A en B in het aandelenkapitaal van de werkmaatschappij voor beide soorten 50%, terwijl de waarde van aandelen A nog steeds € 2 miljoen bedraagt en de waarde van aandelen B nog steeds € 3 miljoen. Het verschil in waarde is ontstaan omdat A zich in het verleden de op zijn aandelen betrekking hebbende winstreserve heeft laten uitkeren en B niet. De uitkomst is desondanks niet anders dan bij voorbeeld 2, hoewel gesteld zou kunnen worden dat het beleggingsvermogen gekoppeld zou moeten worden aan de aandelen B. Dit zou betekenen dat van het vermogen van de werkmaatschappij € 2 miljoen aan ondernemingsvermogen aan Holding A moet worden toegerekend en € 2 miljoen ondernemingsvermogen aan Holding B plus € 1 miljoen aan beleggingsvermogen. Voor deze opzet is niet gekozen, omdat zij voor de praktijk niet uitvoerbaar is. De gegeven casus is redelijk rechttoe rechtaan, maar bij nog meer soorten en afwijkende winstreserves zou steeds historisch beoordeeld moeten worden wat met het vermogen van de winstreserve is gebeurd. Hetzelfde zou bijvoorbeeld ook gelden voor eventuele kapitaalstortingen op de diverse soorten: is met dat vermogen ondernemingsvermogen of beleggingsvermogen aangeschaft? Dit is niet werkbaar. Bovendien geven de diverse soorten aandelen bij liquidatie recht op het vermogen naar hun waarde. Daarbij is het niet zo dat B zou kunnen stellen dat het beleggingsvermogen van hem is. Ook om die reden ligt een toerekening naar de waarde van de aandelen van de holding ten opzichte van de aandelen in de werkmaatschappij voor de hand. Toerekening naar de gerechtigdheid in het aandelenkapitaal leidt verder tot onjuiste uitkomsten. In casu zou in dat geval € 2,5 miljoen van het vermogen van de werkmaatschappij aan Holding A worden toegerekend, terwijl de aandelen, maar € 2 miljoen waard zijn. Omgekeerd zou de toerekening aan Holding B voor € 500 000 te weinig plaatsvinden.

Ten aanzien van preferente aandelen wordt verder in het vijfde lid als voorwaarde gesteld dat de toerekening alleen mag plaatsvinden indien het preferente aandelen betreft die in het kader van een bedrijfsopvolging zijn uitgegeven. Daartoe zullen nadere voorwaarden worden gesteld in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956.

In het voorgestelde artikel 35c, zevende lid, wordt het begrip onroerende zaak uitgebreid. Het wetsvoorstel voorziet in het onder de bedrijfsopvolgingsregeling brengen van onroerende zaken die horen tot een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna terbeschikkingstellingsregeling). Dit moet ook gelden voor bepaalde rechten die op deze onroerende zaak betrekking heeft, mits uiteraard aan de overige vereisten is voldaan. Daartoe is het zevende lid voorgesteld.

De beperking in het tweede lid van artikel 35f ziet op het geval waarin voorafgaand aan een verdeling van een nalatenschap, de huwelijksgoederengemeenschap wordt verdeeld en de onderneming aan de overleden echtgenoot wordt toegedeeld. Diens nalatenschap omvat dan de hele onderneming en een overbedelingschuld aan de langstlevende echtgenoot. Indien bij de verdeling van de nalatenschap het ondernemingsvermogen wordt toegedeeld aan de langstlevende echtgenoot, krijgt deze via een omweg de helft van de onderneming toegedeeld waar hij tot het moment van overlijden al krachtens huwelijksvermogensrecht toe gerechtigd was. Deze omweg opent voor de langstlevende echtgenoot, zonder de beperking van het tweede lid, de mogelijkheid van oneigenlijk gebruik van de bedrijfsopvolgingsregeling. Artikel 35f maakt het wel mogelijk dat wanneer een kind reeds bij het overlijden van de eerst-

stervende van de ouders de gehele onderneming overneemt er volledig gebruik van de faciliteit kan worden gemaakt. Wanneer de onderneming geheel wordt toegedeeld aan het kind, werkt de beperking van het tweede lid niet, en kan dit kind voor het gehele aan de nalatenschap toegedeelde ondernemingsvermogen de bedrijfsopvolgingsregeling deelachtig worden.

In geval van een zogenoemde turboverdeling in combinatie met een vruchtgebruiktestament, wordt het vermogen van de langstlevende aan de nalatenschap toegerekend en verkrijgt deze laatste dus een onderbedelingsvordering als gevolg van de wijze waarop de verdeling van de huwelijksgemeenschap heeft plaatsgevonden. Vervolgens verkrijgt de langstlevende op grond van het vruchtgebruiktestament op alle goederen van de nalatenschap het recht van vruchtgebruik en dus ook op de helft van de onderneming die tot de huwelijkse helft van de langstlevende behoorde. Voor dat geval ziet de bedrijfsopvolgingsfaciliteit slechts op de helft van dat vruchtgebruik. Immers het recht van vruchtgebruik ziet voor de helft op vermogen waartoe de langstlevende voor het overlijden reeds op grond van het huwelijksvermogensrecht gerechtigd was. Om het een en ander beter tot uitdrukking te laten komen, wordt voorgesteld in artikel 35f, tweede lid op te nemen, dat dit lid niet van toepassing is voor de echtgenoot van de erflater.

Onderdeel 1, onder q

Voor de toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar hetgeen hierover in de nota naar aanleiding van het verslag behorende bij het onderhavige wetsvoorstel, onder het kopje Artikel I, onderdeel AN (artikel 53 van de Successiewet 1956) is vermeld.

Onderdeel 1, onder r

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

Het voorgestelde derde onderdeel van het eerste lid van artikel 66 stelt buiten kijf wanneer de termijnen ingaan voor het opleggen van aanslagen waarbij de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling worden teruggenomen, omdat niet is voldaan aan het voortzettingsvereiste.

Onderdeel 2, onder a

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

Onderdeel a, onder 1

Om misverstanden te voorkomen is in de definitie van een afgezonderd particulier vermogen uitdrukkelijk opgenomen dat een instelling die een sociaal belang behartigt zoals genoemd in artikel 32, eerste lid, onderdeel 8, van de Successiewet 1956, (SBBI), niet wordt aangemerkt als een afgezonderd particulier vermogen. De bezittingen en schulden alsmede de inkomsten en uitgaven van een SBBI worden niet toegerekend aan de inbrenger of diens erfgenamen. Een zelfde regeling geldt op grond van artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor de bezittingen en schulden en de inkomsten en uitgaven van een algemeen nut beogende instelling (ANBI): ook hier vindt geen toerekening ingevolge artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 plaats.

Onderdeel a, onder 2

Na het overlijden van de inbrenger, vindt op grond van artikel 2.14a, eerste lid, tweede volzin, van de Wet inkomstenbelasting 2001 toerekening plaats aan zijn of haar erfgenamen. De bedoelde toerekening kan worden ontgaan door de bewuste bloed- of aanverwanten te onterven maar hen

wel als begunstigde van een afgezonderd particulier vermogen te benoemen. Om de tekst in overeenstemming te brengen met doel en strekking van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001, wordt voorgesteld te bepalen dat onder een erfgenaam ook wordt begrepen degene die als erfgenaam is uitgesloten maar wel begunstigde is van een afgezonderd particulier vermogen. Vorenstaande geldt eveneens voor volgende generaties en ingeval een of meerdere generaties worden overgeslagen: de ouder onderterft zijn kind en wijst zijn kleinkind of zijn partner aan als begunstigde. Bij een onderterfde persoon wordt in de praktijk vooral gedoeld op (klein)kinderen, (groot)ouders, broers, zusters van de erflater die door de wet als erfgenamen tot zijn nalatenschap zouden kunnen worden geroepen maar krachtens uiterste wilsbeschikking zijn uitgesloten. De gekozen terminologie beoogt een ruim toepassingsbereik om allerhande constructies binnen de familie onder het toepassingsbereik van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 te laten vallen.

Onderdeel a, onder 3

De term begunstigde dient te worden uitgebreid tot de persoon die in enig jaar in wezen de begunstigde is van een afgezonderd particulier vermogen. Gedacht kan worden aan de situatie waarin in een akte is bepaald dat het bestuur van het afgezonderd particulier vermogen op een bepaald moment (bijvoorbeeld bij huwelijk) een persoon aanwijst als begunstigde.

Onderdeel a, onder 4

Het tot zesde lid hernummerde voormalige vijfde lid van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 bevat een tegenbewijsregeling ten behoeve van de belastingplichtige. Ingeval door middel van het geleverde tegenbewijs blijkt dat een erfgenamen geen begunstigde is en dit ook niet kan worden, vindt toerekening plaats aan de overige erfgenamen. In deze nota van wijziging wordt de mogelijkheid van tegenbewijs voor de inspecteur geïntroduceerd. In bepaalde situaties dient de inspecteur net als de belastingplichtige ook tegenbewijs te kunnen leveren. Het gaat om situaties waarin de erfopvolging krachtens uiterste wilsbeschikking in overwegende mate is gericht op het geheel of gedeeltelijk ontgaan of uitstellen van de toerekening ingevolge artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Gedacht kan worden aan de situatie dat de inbrenger om fiscale redenen door middel van een uiterste wilsbeschikking een in het buitenland wonende erfgenaam een aanmerkelijk groter erfdeel (bijvoorbeeld 99%) heeft toegekend en ter compensatie de in Nederland wonende erfgenamen (met een erfdeel van bijvoorbeeld 1%) een groter aandeel als begunstigde in het afgezonderd particulier vermogen heeft toebedeeld. De inspecteur heeft dan de mogelijkheid te bewijzen dat de toerekening van het afgezonderd particulier vermogen ingevolge het eerste lid van deze bepaling op een andere wijze dient plaats te vinden; aansluiten bij de erfrechtelijke verdeling zou onevenwichtig zijn. Voor de toerekening wordt aangesloten bij een verhouding die op basis van de feiten en omstandigheden in wezen is overeengekomen.

Onderdeel 2, onder b

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

Voor de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen werd in het wetsvoorstel een bijzondere regeling getroffen in het kader van de invoering van het 90%-criterium en de nieuwe aanvraagprocedure. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven, is besloten het wetsvoorstel op deze punten aan te passen. Ook de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen worden voortaan, net als alle andere algemeen nut beogende instellingen, inhoudelijk getoetst aan het

90%-criterium en op de andere aan de ANBI gestelde voorwaarden. Naar verwachting zullen de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen die onder de huidige regelgeving in aanmerking komen voor de ANBI-status de ANBI-status behouden. Het uitgangspunt blijft immers dat kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen. De voorwaarden die aanvullend aan de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen zouden worden gesteld, kunnen hiermee vervallen. Ook kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen mogen acties voeren die passen binnen hun doelstelling, en commerciële activiteiten verrichten, mits de opbrengsten daarvan aan het algemeen nut worden besteed.

Ook de integriteitstoets wordt gewijzigd, zoals in de nota naar aanleiding van het verslag aangekondigd. In de brief van 9 juli 2009 (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 8) werd al aangegeven dat slechts onherroepelijke veroordelingen van de instelling zelf, een bestuurder van die instelling of een persoon die feitelijk leiding geeft aan de instelling, dan wel een voor de instelling gezichtsbepalend persoon wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld ertoe kunnen leiden dat de inspecteur de ANBI-beschikking weigert of intrekt. Onder een gezichtsbepalend persoon wordt verstaan een persoon die als vertegenwoordiger van de instelling wordt gezien. Een gezichtsbepalend persoon kan overigens ook een persoon zijn die geen juridische banden, zoals een dienstbetrekking, met de instelling heeft.

Bovendien zijn alleen onherroepelijke veroordelingen van belang die in de afgelopen vier jaar hebben plaatsgevonden. Oudere veroordelingen worden niet in aanmerking genomen. Een inspecteur zal een ANBI verzoeken een Verklaring omtrent het gedrag (VOG) van een specifiek persoon te overleggen, indien er gegronde redenen zijn aan de integriteit van een ANBI te twijfelen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de voorwaarden waaraan de integriteit van een ANBI wordt getoetst, op grond van de voorgestelde wijziging volledig in de wet worden opgenomen. Aanvullende regelgeving in de vorm van een ministeriële regeling is niet meer nodig.

Onderdeel 2, onder c

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

Nu de datum van verzending aan de Tweede Kamer bekend is, kan deze datum worden opgenomen in de wettekst.

Voorgesteld wordt om aan het vijfde lid van het in het wetsvoorstel opgenomen artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 de zinsnede «rechtens dan wel in feite, direct of indirect» toe te voegen om tot uitdrukking te brengen dat het toepassingsbereik van de regeling zich ook uitstrekt tot de situatie dat niet de inbrenger zelf aanmerkelijkbelang-aandelen heeft afgezonderd maar dat dit namens hem is geschied. Zo kan de beheerder van het afgezonderd particulier vermogen met eigen middelen een aanmerkelijk belang hebben verworven ten behoeve van de vorenbedoelde inbrenger.

Onderdeel 3, onder a

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

Deze wijziging betreft een technische aanpassing. Met deze aanpassing is de tekst van de bepaling in lijn gebracht met de memorie van toelichting. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

Onderdeel 3, onder b

Artikel V, onderdeel CA (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

Voorgesteld wordt om in artikel 28, tweede lid, Invorderingswet 1990 de verwijzingen naar het elfde lid van artikel 25 van de Invorderingswet 1990 te laten vervallen. Als gevolg van artikel V, onderdeel C, onder 2, komt dat elfde lid namelijk te vervallen. Om die reden kunnen de verwijzingen in artikel 28, tweede lid, Invorderingswet 1990 naar dat elfde lid ook vervallen.

Onderdeel 4

Artikel VII, onderdeel A (artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928)

Met wijziging van het eerste lid van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928 vervalt de bezitseis van één jaar die in het wetsvoorstel was geïntroduceerd. Het nieuwe vierde lid bepaald dat de faciliteit voor de erf- en schenkbelasting niet geldt voor iemand die het landgoed in de vijf jaren voorafgaand aan de verkrijging onder bezwarende titel heeft overgedragen en, gedurende die periode, voor zijn erfgenamen. In de nota naar aanleiding van het verslag behorende bij dit wetsvoorstel wordt deze wijziging onder het kopje artikel VII (artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928) nader toegelicht.

Onderdeel 5

Artikel XA

Onderdeel XA is toegevoegd om te regelen dat het voorheen geheven recht van schenking wordt teruggegeven ingeval geheven is bij de inbreng van vermogen in een afgezonderd particulier vermogen. Deze vermindering van de (oude) aanslag is gepast nu in het systeem vanaf 2010 wordt toegerekend aan de inbrenger alsof deze persoon niet heeft ingebracht. Een volledige vermindering vindt plaats indien aan de inbrenger wordt toegerekend en de schenking plaatsvond voor 1 januari 2010. Een gedeeltelijke vermindering vindt plaats als oorspronkelijk tegen het hoge derdentarief is geheven en na 1 januari 2010 wordt toegerekend aan de erfgenamen van de inbrenger. Per saldo wordt dan een vermindering van het recht van schenking verleend tot het bedrag dat zou zijn geheven ingeval het vermogen dat in het afgezonderd particulier vermogen is ingebracht, krachtens erfrecht zou zijn overgaan en op reguliere wijze zou zijn belast.

De belastingplichtige danwel het afgezonderd particulier vermogen dient een aangifte in en overlegt daarbij het aanslagbiljet schenkingsrecht. Op deze wijze kan het recht op de teruggave aannemelijk worden gemaakt. De inspecteur geeft een voor bezwaar vatbare beschikking af.

Onderdeel 6

Artikel XI

De wijziging van artikel XI houdt in de eerste plaats verband met de wijziging van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001, waarin wordt geregeld dat ook bij kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen inhoudelijk getoetst wordt of deze instellingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen. Als gevolg daarvan zal de Belastingdienst ook bij kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen beoordelen of aan het 90%-criterium wordt voldaan.

Daarnaast wordt de procedure gewijzigd. Deze wijziging werd aange-

kondigd in de brief van 9 juli 2009 (kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 8). ANBI's die op dit moment een ANBI-beschikking hebben, zullen van de Belastingdienst een brief ontvangen waarin de wijzigingen van de ANBI-regeling worden uitgelegd. De instellingen worden in dezelfde brief verzocht met ja of nee te verklaren, of ze aan de nieuwe voorwaarden voldoen. Indien een ANBI verklaart dat aan alle voorwaarden voldaan wordt, dan wordt de instelling automatisch – zonder nieuwe beschikking – aangemerkt als een uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogende instelling.

De Belastingdienst zal vervolgens in het kader van toezicht achteraf toetsen of een instelling ook daadwerkelijk aan alle (nieuwe) ANBI-voorwaarden voldoet. Als bij de Belastingdienst blijkt dat een instelling in tegenstelling tot de eigen verklaring niet aan de voorwaarden voldoet, dan zal de ANBI-beschikking met toepassing van artikel 6.33, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010 worden ingetrokken.

Onderdeel 7

Artikel XII inwerkingtredingsbepaling

De wijziging in het eerste lid van artikel XII bewerkstelligt in de eerste plaats dat eerst de inflatiecorrectie op grond van artikel 35a van de Successiewet 1956 plaatsvindt, alvorens de nieuwe vrijstellingbedragen van toepassing worden. Voorts is geregeld dat het hebben van een notarieel samenlevingscontract waarin een wederzijdse zorgverplichting is opgenomen voor personen die op grond van een gezamenlijke huishouding als partner worden aangemerkt, pas met ingang van 1 juli 2010 vereist is voor die personen die met ingang van 1 januari 2010 wel aan de overige criteria voldoen. Ook is voorzien in een ingroeiperiode voor akten verleden in de periode tot 1 juli 2010.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager