

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)

4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 3 april 2009 en het nader rapport d.d. 16 april 2009, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Hieronder de tekst van het advies van de Raad van State (cursief) en van het nader rapport (romein) om en om opnemen.

Bij Kabinetsmissive van 18 maart 2009, no. 09.000766, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot 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), met memorie van toelichting.

Het voorstel ziet op een verdergaande modernisering van het successierecht, nadat bij het belastingplan 2002 reeds een eerste aanzet daartoe is gegeven in de lijn van de voorstellen van de werkgroep modernisering successiewetgeving. In dit voorstel zijn naast onderhoud van de wet met name de tarieven, de bedrijfsopvolgingsregeling en de doelvermogens betrokken. De Raad van State onderschrijft de strekking van het voorstel, maar maakt opmerkingen met betrekking tot het ontbreken van rechtvaardigingsgronden voor de erf- en schenkbelastingen, de verruiming van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, het achterwege blijven van de modernisering van de fictiebepalingen en de regeling van het afgezonderd particulier vermogen. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 18 maart 2009, nr. 09.000766, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 3 april 2009, nr. W06.09.0081/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Raad erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

1. Rechtvaardigingsgronden

Het dossier «Modernisering Successiewetgeving» kent een trage ontwikkeling.¹ Aan dit dossier ligt het rapport «De warme, de koude en de dode hand» ten grondslag, dat de werkgroep modernisering successiewetgeving op 13 maart 2000 heeft uitgebracht. De werkgroep had de opdracht binnen een budgettair neutraal kader de modernisering van het successierecht te onderzoeken waarbij in het bijzonder aandacht gegeven diende te worden aan de vraag in hoeverre de successierechtwetgeving zou moeten worden aangepast op grond van de huidige opvattingen over relatievormen, de bedrijfsopvolging en de doelvermogens. Gegeven deze opdracht heeft de werkgroep het bestaan van het successierecht als een gegeven aanvaard. Naar het oordeel van de Raad mogen in een discussie over de modernisering van de successiewetgeving de vragen naar de rechtvaardigingsgronden van het successierecht echter niet uit de weg worden gegaan. Het buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de heffing heeft aan betekenis ingeboet door de gewijzigde verwachtingspatronen in de huidige samenleving en de continuïteitsgedachte ten aanzien van de partner die aan het vigerende erfrecht ten grondslag ligt. Ook de vraag of bij elke overdracht van vermogen van generatie op generatie belasting geheven dient te worden behoeft binnen een stelsel van periodieke heffingen op winst en inkomen niet zonder meer bevestigend beantwoord te worden, mede gezien de betekenis die thans aan de belastingheffing bij de vorming van het vermogen wordt gehecht. De Raad heeft voor de vragen naar de rechtvaardigingsgronden van het successierecht eerder aandacht gevraagd. In het nader rapport op het advies inzake het Belastingplan 2002 IV is ten aanzien van de rechtvaardigingsgronden enkel opgemerkt dat één van de overwegingen die aan het successierecht ten grondslag ligt, de gedachte is dat als het legitiem is belasting te heffen over inkomen, het ook legitiem is vermogen te belasten dat iemand zonder eigen inspanning toevalt.² Deze enkele gedachte is ontoereikend om de erf- en schenkelastingen zoals deze zijn uitgewerkt, in hun geheel te rechtvaardigen. Ook het voorstel werkt de gedachte niet nader uit. Het richt zich op onderhoud van de bestaande wetgeving met een belangrijke aanpassing van het tariefstelsel en een uitgewerkte regeling voor afgescheiden vermogens. Zonder uit te kunnen gaan van uitdrukkelijk geformuleerde rechtvaardigingsgronden is niet te beoordelen of (en in hoeverre) de voorgestelde maatregelen passend zijn. De Raad adviseert de rechtvaardigingsgronden van de erf- en schenkelastingen uitdrukkelijk te formuleren en de voorgestelde maatregelen in het licht van die rechtvaardigingsgronden te plaatsen.

In samenhang hiermee merkt de Raad op, dat het voorstel wordt gedaan binnen de randvoorwaarde van budgettaire neutraliteit. Daardoor is niet bezien of het afschaffen van het successierecht vanuit de rechtvaardigingsgronden beoordeeld tot een meer passend belastingstelsel leidt, ook in het geval dat dit op grond van budgettaire overwegingen zou moeten leiden tot aanpassing of verhoging van andere belastingen. De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan de afwegingen die met betrekking tot het al dan niet afschaffen van het successierecht zijn gemaakt en de mogelijke gevolgen die de afschaffing zou hebben ten aanzien van andere belastingen.

1. Rechtvaardigingsgronden

Over de rechtvaardigingsgronden van de schenk- en erfbelasting kan verschillend worden gedacht. Bij de wijziging van de Successiewet 1956 als (gedeeltelijke) uitwerking van het kabinetsstandpunt inzake het rapport «De warme, de koude en de dode hand» van de werkgroep modernisering successiewetgeving bij het Belastingplan 2002 IV heeft de Raad aandacht daarvoor gevraagd. Ook nu, bij het voorstel tot modernisering van de Successiewet 1956 dat overigens geen verdere uitwerking van het hiervoor genoemde kabinetsstandpunt betreft maar op eigen, nieuwe afwegingen berust, vraagt de Raad naar de rechtvaardigingsgronden van de krachtens de Successiewet 1956 geheven belastingen. Het is inderdaad zo dat het huidige stelsel van belastingen een andere is dan 150 jaar geleden toen de basis voor de huidige successiewet werd gelegd. Dit

¹ Kamerstukken II 2000/01, 27 789.

² Kamerstukken II 2001/02, 28 015, A, blz. 13.

neemt echter niet weg dat het nog steeds legitiem is belasting te heffen over vermogen dat iemand zonder inspanning toevalt. Niet is gebleken dat het uitgangspunt dat de erfrechtelijke verkrijging een draagkrachtvermeerderende omstandigheid is, niet langer juist is. Verder is heffing van schenk- en erfbelasting doorgaans economisch minder verstorend dan heffingen op inkomsten uit arbeid of winst. Ook om budgettaire redenen kan deze heffing binnen het huidige belastingstelsel niet worden gemist.

Aan het advies van de Raad om in de toelichting aandacht te geven aan de afweging om de schenk- en erfbelasting niet af te schaffen, is gehoor gegeven.

2. Bedrijfsopvolging

De Raad merkt op dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956 (SW 1956) zijn geplaatst in de sleutel van het voorkomen van de continuïteitsbedreiging van de onderneming indien voor de betaling van het successierecht liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken. De faciliteiten leiden er toe dat aanvankelijk 25% maar thans 75% van de waarde going concern van de verkregen onderneming onbelast blijft. De verhoging van het percentage heeft in een snel tempo plaatsgevonden, waarbij niet steeds door de Raad advies is uitgebracht. Naar het oordeel van de Raad is bij de verhoging van 50% naar 75% reeds de grens overschreden waarbij de faciliteit nog in genoemde sleutel kan worden geplaatst. Aangezien voor het deel van het successierecht dat verschuldigd wordt over de waarde van de onderneming, gedurende tien jaar uitstel van betaling wordt verleend, bestaat thans nog geen of nagenoeg geen ervaring of en in hoeverre door de faciliteit daadwerkelijk is voorkomen dat een onderneming gestaakt of geforceerd verkocht zou moeten worden.

Het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen, nu wordt voorgesteld de heffing van de erf- en schenkbelastingen in de familiesfeer terug te brengen tot ten hoogste de contante waarde van 10% van 20% erf- of schenkbelasting of circa 1,4%, is niet te verklaren uit de continuïteitsbedreiging uit hoofde van de onttrekking van liquide middelen. Ten gunste van een lagere heffing dan circa 3,5% van de waarde van de onderneming (huidige faciliteit) kan niet gesteld worden dat de kern van de regeling is dat de erf- of schenkbelasting vanwege het belang van een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid een bedreiging vormt voor reële bedrijfsverdrachten. De verhouding met de heffing van erf- of schenkbelastingen over de overige vermogensbestanddelen is zoek. Reeds eerder heeft de Raad er op gewezen dat het ook vanuit andere belangen dan het algemeen sociaal-economische belang onwenselijk zou kunnen zijn dat geforceerde verkoop van vermogensbestanddelen moet plaatsvinden teneinde het successierecht te voldoen. Dit zou het geval kunnen zijn bij voorwerpen van kunst, cultuur en wetenschap en niet-opengestelde landgoederen, maar ook bijvoorbeeld bij onroerende of andere zaken die op grond van te rechtvaardigen individuele belangen «in de familie» zouden moeten kunnen blijven.¹

Het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen past ook niet bij het buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de erf- en schenkbelastingen. De faciliteit ondergraaft daarmee deze belastingen als zodanig. Zolang geen andere rechtvaardigingsgrond als dragende grondslag kan worden aangeduid, krijgen deze belastingen een willekeurig karakter, aangezien de voorgestelde bevoordeling van de agrarische sector en het overige familiebedrijf niet uit het buitenkansbeginsel kan worden verklaard. De omstandigheid dat een substantieel gedeelte van de vererfde of geschonken vermogensbestanddelen buiten de heffing blijft roept spanning op met het gelijkheidsbeginsel, die alleen kan worden weggenomen door voor de nagenoeg gehele vrijstelling voor ondernemingsvermogen een objectieve en redelijke grond aan te voeren.

Nu de dragende motivering voor de verhoging van de faciliteit ontoereikend is, adviseert de Raad de verruiming van de faciliteit opnieuw te bezien.

2. Bedrijfsopvolging

De Raad adviseert om de verruiming van de bedrijfsopvolgingsregeling opnieuw te bezien.

¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, A, blz. 19.

Kern van de bedrijfsopvolgingsregeling is dat de schenk- en erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten. Met het wetsvoorstel wordt de regeling eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger. Daarnaast wordt de regeling meer toegesneden op het faciliteren van de overgang van «echte» ondernemingen. Met die beperking tot de verkrijging van ondernemingsvermogen in het kader van een reële bedrijfsopvolging wordt een meer evenwichtige situatie gecreëerd ten opzichte van andere tot een verkrijging behorende vermogensbestanddelen. De daartegenover staande verhoging van het percentage van de faciliteit biedt daarnaast mede een tegemoetkoming voor de discussie omtrent het meewegen van de voor overdracht vatbare goodwill in de waardering van een onderneming. In het overleg met VNO-NCW en MKB-Nederland dat bij het Belastingplan 2009 is toegezegd over de waardering van ondernemingen, bleek dat een van de sterkst gepercipieerde knelpunten te zijn.

3. Partner

De rechtvaardigingsgronden voor de erf- en schenkbelastingen vormen ook het toetsingskader voor het opnemen van vrijstellingen. In de toelichting wordt er van uitgegaan dat de erf- en schenkbelastingen belastingen zijn die worden geheven van verkrijgers met een vrijstelling uit hoofde van de verzorgingsplicht die de erflater of schenker heeft jegens de verkrijger. In het voorgestelde artikel 1a SW 1956 wordt met het partnerbegrip de kring omschreven van degenen jegens wie een verzorgingsplicht wordt aangenomen. De Raad merkt op, dat het vigerende partnerbegrip van recente datum is¹ en vorm heeft gekregen op basis van de aanbevelingen van de werkgroep modernisering successiewetgeving. Hierbij speelden de ontwikkelingen van de relatievormen, waarop in de successiewetgeving na 1956 niet steeds op een consistente en evenwichtige manier is aangesloten, een belangrijke rol. Onder het partnerbegrip werden (en bleven) naast gehuwden ook ongehuwd samenwonenden begrepen in situaties waarin sprake is van een samenlevingsvorm die in termen van duurzaamheid en onderlinge zorgplicht naar maatschappelijke opvattingen gelijkwaardig is met het huwelijk en het geregistreerde partnerschap. In paragraaf 2.3 van de toelichting wordt gesteld, dat de huidige regeling van het partnerbegrip die is opgenomen in het tariefartikel, verbrokkeld is, meerdere categorieën en overlappingen kent en in de loop der tijd is uitgebreid waarbij niet altijd een geheel consequente gedachtelijn is gevolgd; het resultaat is een onoverzichtelijk geheel waarbij meer mensen binnen de kring van personen vallen die voor het laagste tarief en de hoogste vrijstelling in aanmerking komen, dan vanuit de daaraan ten grondslag liggende gedachte gezien, logisch zou zijn. Deze toelichting op het voorstel lijkt voorbij te gaan aan de recente, tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2002 IV gemaakte afwegingen, waarin is te onderkennen, dat de verzorgingsgedachte ook naar voren kan komen zonder dat daartoe een rechtens afdwingbaar recht bestaat maar is gebaseerd op een naar maatschappelijke opvattingen gelijkwaardige zorgplicht die is ontstaan door het voeren van een langdurige gemeenschappelijke huishouding.² De Raad adviseert aan te geven welke recente ontwikkelingen er toe nopen de in 2001 gemaakte afwegingen opnieuw aan de orde te stellen.

Dit laat onverlet, dat het voor een meer gerichte zorgvrijstelling passend kan zijn de vrijstelling voor partners los te koppelen van een in de erfbelasting op te nemen vrijstelling uit hoofde van de zorgplicht; anders gezegd de vrijstelling voor partners te splitsen in een voetvrijstelling, bijvoorbeeld van € 19 000 gelijk aan de vrijstelling voor kinderen en kleinkinderen, en een zorgvrijstelling, bijvoorbeeld van € 581 000, zodat de totale vrijstelling weer € 600 000 bedraagt. Dit biedt de ruimte het partnerbegrip nader te bepalen en afzonderlijk te bezien voor wie de zorgvrijstelling zou dienen te gelden. De zorgvrijstelling zou dan in ieder geval gelden voor de in het voorstel bedoelde partners uit hoofde van de wettelijke of notarieel vastgelegde zorgplicht. Bij de hoogte van deze zorgvrijstelling kan rekening gehouden worden met reeds ten laste van het vermogen getroffen onderhoudsvoorzieningen, zoals de imputatieregeling voor pensioenen en lijfrenten. Daarnaast zou de zorgvrijstelling, eventueel gedifferentieerd naar hoogte, verruimd kunnen worden tot anderen en daarbij toegespitst kunnen worden op situaties waarin naar

¹ Wet van 14 december 2001, Stb. 643.

² Staatssecretaris Bos, Handelingen II, 14 november 2001, blz. 23–1621; Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 12.

maatschappelijke opvattingen een zorgverantwoordelijkheid of een natuurlijke verbintenis van de erflater jegens de verkrijger bestaat. De Raad adviseert het voorstel in deze zin opnieuw te bezien.

3. Partner

De Raad merkt terecht op dat de huidige regeling van het partnerbegrip in de Successiewet 1956 bij het Belastingplan 2002 IV tot stand is gekomen en dat toen in de afwegingen bij de parlementaire behandeling een verzorgingsgedachte naar voren is gekomen zonder dat daar een rechtens afdwingbaar recht tegenover stond. De Raad adviseert aan te geven op grond van welke ontwikkelingen de in 2001 gemaakte afwegingen opnieuw aan de orde worden gesteld.

In 2001 heeft de regering aanvankelijk in wezen hetzelfde voorstel omtrent het partnerschap gedaan als in het nu voorliggende wetsvoorstel. Pas bij de parlementaire behandeling is de mix ontstaan tussen de nieuwe gestroomlijnde versie en de reeds bestaande omschrijvingen van de samenwonende partner, die gebaseerd is op het voeren van een langdurige gemeenschappelijke huishouding.

Op dit moment vindt er voor andere wetten ook een herbezinning op het partnerbegrip plaats. Dat is zo voor de Wet inkomstenbelasting 2001 en voor de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen. Elk van deze wetten heeft eigen criteria die leiden tot partnerschap. In het algemeen geldt dat een harmonisatie of uniformering van een begrip de handhaving en uitvoering van de wetgeving verbetert. Dit geldt ook voor het partnerbegrip en in dat kader wordt ook gezocht naar objectieve goed toetsbare criteria. Dit is ook de reden dat in het kader van de modernisering van de Successiewet 1956 het partnerbegrip wederom is heroverwogen.

De Raad merkt voorts op dat het wellicht passend is de vrijstelling voor partners los te koppelen van de in de erfbelasting op te nemen vrijstelling uit hoofde van een zorgplicht. De zorgvrijstelling zou dan in ieder geval gelden voor de in het voorstel bedoelde partners uit hoofde van de wettelijk of notarieel vastgelegde zorgplicht. Daarnaast zou de zorgvrijstelling, eventueel gedifferentieerd naar hoogte, verruimd kunnen worden tot anderen en kunnen worden toegespitst op situaties waarin naar maatschappelijke opvattingen een zorgverantwoordelijkheid of een natuurlijke verbintenis van de erflater jegens de verkrijger bestaat.

Een dergelijke regeling klinkt in eerste instantie niet onsympathiek maar komt de eenvoud en de uitvoerbaarheid van de wet bepaald niet ten goede. Daarnaast past een dergelijke differentiatie ook niet goed binnen het stelsel van de erfbelasting als verkrijgingsbelasting. In een verkrijgingsbelasting speelt niet de positie van de erflater de belangrijkste rol bij het bepalen van de tarieven en de hoogte van de vrijstellingen, maar de positie van de verkrijger. Het is niet de erflater die uitmaakt of iemand recht heeft op een vrijstelling, maar de wetgever die op grond van objectieve normen de verzorgingsgedachte en de verwachtingen van de verkrijger heeft laten neerslaan in het stelsel van tarief en vrijstellingen. Beide elementen vallen het meest samen bij de partner zoals in het wetsvoorstel is bedoeld. In het spraakgebruik wordt in het algemeen onder partner verstaan degene voor wie men als volwassene heeft gekozen om er zijn leven mee te delen, binnen het huwelijk of geregistreerd partnerschap, of anderszins op een min of meer gelijke wijze als binnen een huwelijkse relatie. In het burgerlijk recht, bijvoorbeeld het familierecht, wordt deze persoon ook wel als levensgezel aangeduid. Bij personen die niet door een dergelijke bewuste keuze maar door andere oorzaken samenwonen, zoals ouders en kinderen die ook na het volwassen worden van de kinderen nog in hetzelfde huis wonen en die in de huidige wet in aanmerking komen voor een verhoogde vrijstelling louter door de duur van die voortgezette samenwoning, wordt de persoon waarmee wordt samengewoond naar maatschappelijke verkeersopvattingen niet als partner in de zin van levensgezel gezien.

4. Modernisering

Het successierecht is sinds de invoering in 1859 in wezen hetzelfde gebleven wat betreft zijn systematiek. Het belastingstelsel is echter aanmerkelijk

gewijzigd en de plaats van deze belasting in dat stelsel is veranderd. Hoewel de wet meermalen is aangepast is hij in zijn huidige opzet verouderd gebleven.¹ Het belangrijkste element van veroudering vormen de formeel geformuleerde bepalingen, hoezeer deze ook begrijpelijk zijn tegen de achtergrond van de maatschappij van 1859 en 1897, toen zij werden geschreven. Formeel geformuleerde bepalingen leiden tot een strikte uitleg, zoals de rechtspraak ook heeft geleerd, onder meer het in de toelichting genoemde arrest van de Hoge Raad van 6 juni 2008, BNB 2008/203, en roepen dan vervolgens – opnieuw formeel geformuleerde – reparatievoorstellen op zoals ook het voorgestelde artikel 11, tweede lid, SW 1956 een voorbeeld is. Bij modernisering van het successierecht zouden dan ook in de eerste plaats de formeel geformuleerde bepalingen vervangen dienen te worden door materieel geformuleerde bepalingen. De sterke gerichtheid op het burgerlijk recht bij de uitleg van de bepalingen zou daardoor in betekenis inboeten ten gunste van een meer «economische» benadering. Tevens zou ook meer ruimte gecreëerd worden voor toepassing van *fraus legis*. Deze benadering sluit aan op de ontwikkelingen elders op het terrein van de belastingheffing waarbij grotere betekenis wordt toegekend aan materiële dan aan formele criteria voor het voorwerp van de belasting. Ook de staatssecretaris heeft in zijn voordracht van 14 april 2008², die als startpunt van de voorbereiding van het voorstel is aan te merken, de «economische werkelijkheid» meermalen als thema genoemd.

Bij de erf- en schenkbelastingen kan als een materieel criterium voor de voorwerpen van belasting het voordeel dat aan de verkrijger opkomt als gevolg van het overlijden van de erflater of van de vrijgevigheid van de schenker, worden gehanteerd. Het zou bij deze belastingen niet meer zozeer gaan om, zoals ook in het voorgestelde artikel 1, eerste lid, SW 1956 blijft opgenomen, de waarde van al wat krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, maar om het voordeel dat bij de verkrijger opkomt als het gevolg van het overlijden van de erflater of de vrijgevigheid van de schenker. Een voordeel kan niet alleen opkomen bij een rechtstreekse verkrijging van geld, zaken of rechten door een eenzijdige handeling van erflater of schenker, maar ook op grond van een overeenkomst die tussen erflater of schenker met de verkrijger niet op louter zakelijke gronden wordt gesloten maar op voor de verkrijger gunstige voorwaarden die hun oorsprong uitsluitend vinden in de bijzondere relatie tussen erflater of schenker en de verkrijger. In deze gevallen moet de overeenkomst worden ontleed in een «zakelijke» transactie, gesloten op voorwaarden die ook met willekeurige derden overeengekomen worden, en een bevoordeling die voortvloeit uit de bijzondere relatie tussen erflater of schenker en de verkrijger. Deze bevoordeling is dan vervolgens het voorwerp van de erf- of schenkbelasting.

Uit de brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 24 oktober 2008 is af te leiden dat ook de staatssecretaris een algehele stelselherziening, gebaseerd op een betere aansluiting bij de belevingswereld van de belastingplichtigen en bij een meer economisch verkrijgingsbegrip voor ogen heeft, maar dat invoering daarvan onder meer door de defiscalisering van overbedelingssschulden tot een verschuiving in de belastingopbrengst zou leiden waarvoor thans geen budgettaire ruimte bestaat.³

Onder deze omstandigheden dient «reparatie» van formeel geformuleerde bepalingen tevens te worden getoetst aan het door de staatssecretaris aangeduide meer economische verkrijgingsbegrip, teneinde te voorkomen dat de kloof tussen de op het burgerlijk recht gebaseerde benadering van hetgeen krachtens erfrecht wordt verkregen en het economische voordeel dat opkomt als gevolg van overlijden groter wordt. De beoogde stelselherziening zou daardoor steeds moeilijker te realiseren zijn. Voorstellen die niet zien op het belasten van een voordeel dat opkomt als het gevolg van overlijden, zouden met het oog hierop achterwege dienen te blijven, ook al zouden deze voorstellen kunnen kwalificeren als het repareren van de formeel geformuleerde bepalingen.

In het licht hiervan plaatst de Raad kanttekeningen bij de navolgende voorstellen inzake de zogenoemde fictiebepalingen. De meeste van deze fictiebepalingen zijn ingevoerd bij de Wet van 24 mei 1897, Stb. 154, en sedertdien niet wezenlijk gewijzigd. De sterke verwevenheid van het burgerlijk recht en het successierecht in die jaren heeft de inhoud van de fictiebepalingen

¹ Zie ook Kamerstukken II 2006/07, 27 789, nr. 13.

² Opgenomen op de website van het Ministerie van Financiën (www.minfin.nl).

³ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 8.

in hoge mate bepaald. De werkgroep modernisering successiewetgeving heeft ten aanzien van de fictiebepalingen aanbevolen de artikelen 6, 14 en 15 SW 1956 geheel en artikel 10 SW 1956 gedeeltelijk af te schaffen alsmede de artikelen 13 en 13a SW 1956 te herformuleren. Het kabinet heeft zich in hoofdlijnen kunnen vinden in de voorstellen van de werkgroep, maar plaatste daarbij de kanttekeningen dat artikel 6 SW 1956 niet gemist zou kunnen worden indien geen volledige vrijstelling voor partners zou worden ingevoerd, en dat zonder artikel 10 SW 1956 binnen familieverbanden te ruime mogelijkheden zouden ontstaan om de heffing van successierecht te vermijden, in het bijzonder door de zogenoemde turbotestamenten.¹ Het voorliggende voorstel vormt in belangrijke mate de uitwerking van dit kabinetsstandpunt.

a. Artikelen 10 en 7 SW 1956

De Raad merkt ten aanzien van artikel 10 SW 1956 op, dat zoals hiervoor is opgemerkt, deze fictiebepaling uit 1897 stamt. De fictiebepaling ziet op de omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten; het standaardvoorbeeld is de verkoop van de woning door de ouders aan de kinderen onder voorbehoud van het recht van bewoning. De bepaling moet worden gezien tegen de achtergrond dat in 1897 geen schenkingsrecht bestond en de boedelbelasting de dragende grondslag voor het successierecht vormde.

De werkgroep modernisering successiewetgeving heeft voor de afschaffing van de bepaling onder meer aangevoerd, dat bij verkoop van de blote eigendom aan de verkrijger tegen een reële prijs, bij hem tegenover de waardeaan groei het gemis van de koopsom met – samengestelde – interest staat. Weliswaar mag de verkrijger aftrekken hetgeen de erflater had bedongen, maar de bezwaren tegen die regeling zijn, dat over het betaalde bedrag slechts enkelvoudige interest mag worden berekend en voorts, dat de betaalde termijnen van de door de erflater bedongen periodieke uitkeringen wel mogen worden afgetrokken, maar dat voor vruchtgebruik geen aftrek wordt toegelaten. Als bovendien de erflater langer leeft dan werd voorzien en de aftrek van bijvoorbeeld de betaalde termijnen van de periodieke uitkering de waarde van het verkregene overtreft, wordt met een negatieve waarde van het fictief legaat geen rekening gehouden. Met andere woorden: de fiscus profiteert van de goede kansen maar niet van de kwade, aldus de werkgroep. Bij de bepaling van het kabinetsstandpunt is niet ingegaan op deze motivering van de werkgroep. Dit dient alsnog te gebeuren. Daarbij dient uitdrukkelijk te worden ingegaan op de in het voorstel ook gehandhaafde wijze van berekening van de waarde van hetgeen de verkrijger heeft opgeofferd voor zijn verkrijging (artikel 7 SW 1956), waarbij de in mindering gebrachte opoffering er niet toe mag leiden dat de waarde van de erfrechtelijke verkrijging negatief wordt, verschil wordt gemaakt tussen voorbehoud van vruchtgebruik en het genot van een periodieke uitkering, en nog steeds wordt uitgegaan van een enkelvoudige rente.

De Raad wijst ten aanzien van de vraag of artikel 10 SW 1956 gehandhaafd dient te blijven mede op de nota naar aanleiding van het verslag inzake het Belastingplan 2002 IV, waarin onder meer is gesteld ten aanzien van een vruchtgebruiktestament bij de algehele partnervrijstelling op grond waarvan bij het overlijden van de langstlevende de blote eigendom van de kinderen onbelast aangroeit tot volle eigendom:

«De veronderstelling van deze leden dat in dergelijke gevallen sprake is van een onbelaste verkrijging door de kinderen is niet juist. Bij het overlijden van de eerste van de twee partners worden, indien sprake is van vruchtgebruiktestament, de kinderen belast voor hun verkrijging van de blote eigendom (dit is de volle eigendom bezwaard met het vruchtgebruik) van de nalatenschap. De waarde van die blote eigendom wordt voor de heffing van successierecht gesteld op een gedeelte van de waarde van de volle eigendom. Hoe jonger de vruchtgebruiker des te hoger de waarde van het vruchtgebruik en des te lager de waarde van de verkregen blote eigendom (en omgekeerd). Dit is logisch, want door het vruchtgebruik voor de langstlevende verkrijgen de kinderen een vermogensrecht waar zij vanaf het overlijden van de eerste van de partners tot aan het overlijden van die langstlevende feitelijk niets mee kunnen. Met andere woorden: de kinderen worden dus al direct belast voor hun verkrijging van de volle eigendom, maar daarbij wordt rekening gehouden met het daarop rustende vruchtgebruik dat de waarde van die eigendom drukt. Bij overlijden van de langstlevende bestaat dan geen reden voor heffing over de aanwas.

¹ Kamerstukken II 2000/01, 27 789, nr. 1, blz. 28–31.

Indien er bij het overlijden van de langstlevende partner bij de kinderen over de aanwas successierecht zou worden geheven, betekent dit in feite dat de kinderen voor een tweede keer over hetzelfde worden belast.

Hetzelfde uitgangspunt geldt bijvoorbeeld wanneer kinderen een tot het overlijden van de langstlevende niet-opeisbare vordering verkrijgen. Ook dan wordt rekening gehouden met de lagere waarde van de vordering en bij overlijden van de langstlevende vindt niet nogmaals heffing plaats over het verschil tussen de lagere waarde en de volle (nominale) waarde van de vordering. Heffing over dat verschil (in het geval van het vruchtgebruik-testament: de aanwas) zou in economische zin een dubbele heffing inhouden.»¹

De in dit antwoord beschreven situaties komen overeen met de door artikel 10 SW 1956 bestreken verkrijgingen. Niet valt in te zien waarom de aanwas naar volle eigendom zou moeten worden belast indien de blote eigendom tijdens leven is overgedragen, maar deze heffing achterwege dient te blijven bij overdracht bij overlijden.

Tevens wijst de Raad er op, dat in de opnieuw geformuleerde redactie van artikel 10 SW 1956 is voorbijgegaan aan de volgende aspecten.

Ongeoorloofde discriminatie

De in artikel 10 SW 1956 omschreven fictieve verkrijging geldt ook ten aanzien van degene die geen erfgenaam is. Deze ruime werking wordt teruggenomen voor zover de verkrijger geen partner of bloed- of aanverwant tot en met de vierde graad is. In het arrest van 10 augustus 2001, BNB 2001/400, heeft de Hoge Raad in een overeenkomstige antimisbruikbepaling voor het recht van overgang overwogen, dat het motief om het bedoelde misbruik tegen te gaan betekenis mist voor de gevallen waarin van ontgaan van de belasting geen sprake kan zijn, omdat geen verkrijging krachtens erfrecht te verwachten is. Dit doet zich voor indien de erflater de transactie is aangegaan met een willekeurige derde, die immers niet de verwachting kan hebben het desbetreffende goed krachtens erfrecht te zullen verkrijgen en in verband met die verkrijging bij het overlijden van de erflater de belasting te zullen moeten betalen. Het is in overeenstemming met de strekking van de wettelijke regeling dat transacties van de erflater met zulke derden, ook indien deze in het zicht van overlijden hebben plaatsgehad, buiten het bereik van de fictiebepaling zijn gehouden. Ook de hiervoor bedoelde partner en de bloed- en aanverwanten in de vierde graad verkeren, voor zover zij niet erfgenaam zijn of de desbetreffende zaak krachtens legaat zullen ontvangen, in de zojuist bedoelde situatie. Niettemin worden zij niet behandeld als derden die niet tot de familiekring behoren, maar als familieleden die wel erfgenaam zijn. Zulks heeft tot gevolg dat in gevallen als het onderhavige, waarin een niet tot de erfgenamen en legatarissen behorend familielid, dat uit de toekomstige nalatenschap niets mocht verwachten en ook niets heeft verkregen een transactie tegen een zakelijk bepaalde tegenprestatie met de erflater is aangegaan, als gevolg van die transactie wordt geconfronteerd met een heffing van het recht van overgang tot een even hoog bedrag als verschuldigd zou zijn, wanneer dit familielid de desbetreffende onroerende zaak krachtens erfrecht zou hebben verkregen. Met betrekking tot de vraag of de fictiebepaling leidt tot een verboden discriminatie in de zin van artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten leidt de fictiebepaling ertoe dat tot de daarin omschreven kring van verwanten behorende personen die niet erfgenaam of legataris zijn, anders worden behandeld dan willekeurige derden, hoewel beide groepen van personen zich, afgezien van de familierelatie, in eenzelfde situatie bevinden met betrekking tot de motieven en veronderstellingen die aan de fictiebepaling ten grondslag liggen. Het maken van een dergelijk onderscheid behoeft een objectieve en redelijke rechtvaardiging, die niet aanwezig werd geoordeeld. Gelet op dit arrest dient de ongeoorloofde discriminatie weggenomen te worden door de fictiebepaling te beperken tot partners en bloed- en aanverwanten in de vierde graad die ook erfgenaam of legataris met betrekking tot de desbetreffende zaak zijn. Hetzelfde dient te gelden ten aanzien van artikel 11, vijfde lid, SW 1956 en artikel 13a, tweede lid, SW 1956.

¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 6, blz. 7–8.

Vooroverlijden verkrijger

In artikel 10, derde lid, onderdeel c, SW 1956 blijft bepaald, dat de fictiebepaling niet van toepassing is indien de verkrijger vóór de erflater is overleden. De omstandigheid dat bij de (vooroverleden) verkrijger erfbelasting over de blote eigendom wordt geheven, rechtvaardigt niet zonder meer dat de fictiebepaling dient te vervallen omdat alsdan de waardeaanwas vanaf het tijdstip van (voor)overlijden tot volle eigendom niet in de erfbelasting wordt betrokken. Het artikel dient in dit licht opnieuw te worden bezien.

Codificatie

In de resolutie van 30 november 1964, nr. D4/8981, BNB 1965/96, is goedgekeurd dat de waarde van een onroerende zaak die behoort tot een fictieve verkrijging in de zin van artikel 10 SW 1956, niet hoger wordt gesteld dan de waarde op het tijdstip waarop de rechtshandeling, die tot de toepassing van dit artikel heeft geleid, plaatsvond. Deze goedkeuring dient, gelet op de betekenis van de goedkeuring voor de toepassing van artikel 10 SW 1956, in de SW 1956 te worden opgenomen.

b. Artikel 13, tweede lid, SW 1956

*De Raad merkt op, dat in een geval waarbij de erflater een overeenkomst van levensverzekering op zakelijke gronden en na een medische keuring gesloten had met zijn kinderen, waarbij hij zowel verzekeraar als verzekerde was, de Hoge Raad in het arrest van 11 juli 2008, BNB 2008/252, heeft geoordeeld, dat geen belastbaar feit voor het successierecht opkomt alsmede dat evenmin sprake is van *fraus legis*. De Hoge Raad heeft daarbij vooropgesteld dat indien belanghebbende de overeenkomst zou hebben gesloten met als wederpartij/verzekeraar niet de erflater, maar een levensverzekeringsmaatschappij, de uitkering niet zou zijn belast met successierecht, en dat niet valt in te zien dat de onderhavige zaak wezenlijk anders zou liggen doordat daarin niet een levensverzekeringsmaatschappij optreedt als verzekeraar, maar de erflater, die tevens verzekerde is. Immers, in beide gevallen geldt dat voor de verzekeraar, afgezien van de in de premie verdisconteerde kosten- en winstcomponenten, en gerekend naar het tijdstip van totstandkoming van de overeenkomst, de contante waarde van de uitkering waartoe hij zich verbindt – mede in aanmerking genomen de kans op overlijden van het verzekerde lijf gedurende de looptijd van de verzekering – gelijk is aan de contante waarde van de premieaanspraken die hij bedingt. Dientengevolge leidde het aangaan van de overeenkomst door de erflater niet tot een vermindering van de op dat tijdstip (na verdiscontering van de kans op overlijden gedurende de looptijd van de verzekering) te verwachten omvang van zijn nalatenschap. Voorts verdient opmerking dat, evenmin als een levensverzekeringsmaatschappij door zich te verbinden tot het doen van een uitkering bij overlijden van de verzekerde de verzekeringnemer c.q. de begunstigde bevoordeelt indien zich dat overlijden voordoet, in het onderhavige geval de erflater (tevens verzekeraar) belanghebbende bevoordeelde door zich te verbinden zoals hij heeft gedaan. In de toelichting wordt gesteld, dat op grond van deze uitspraak verwacht kan worden dat, zonder nadere maatregelen, het sluiten van dergelijke levensverzekeringsovereenkomsten een standaard methode van estate-planning wordt. Gelet op de stringente voorwaarden waaraan voldaan moet worden, wil een dergelijke overeenkomst als zakelijk worden aangemerkt, lijkt deze verwachting overtrokken. Het gaat in ieder geval te ver te bepalen dat de gehele uitkering geacht wordt geheel aan het vermogen van de erflater te zijn onttrokken, en deze daardoor geheel te belasten, zonder rekening te houden met de (opgerente) premies die op grond van de overeenkomst door de erflater zijn ontvangen. Het voorstel dient op dit punt te worden aangepast. De Raad mist in dit verband ook een afweging of en in hoeverre met overeenkomsten waarbij een kapitaalverzekering is afgesloten, bij de heffing van de erfbelasting alleen rekening gehouden dient te worden indien deze overeenkomsten met professionele verzekeraars worden gesloten. Indien deze overeenkomsten tussen naaste verwanten worden gesloten zouden deze voor de heffing van het successierecht genegeerd kunnen worden, op grond waarvan de premiebetalingen als schenkingen en de kapitaaluitkering als een*

erfrechtelijke verkrijging zou worden aangemerkt. In de toelichting zou alsnog aan dit aspect aandacht gegeven dienen te worden.

De Raad adviseert de voorgestelde artikelen 7, 10 en 13, tweede lid, SW 1956 in het licht van het vorenstaande opnieuw te bezien en de artikelen 11, vijfde lid, en 13a, tweede lid, SW 1956 aan te passen.

4. Modernisering

Zoals de Raad terecht opmerkt was het aanvankelijk de bedoeling de Successiewet 1956 in zijn geheel op een meer moderne leest te schoeien waarbij het economische voordeel dat bij een verkrijger opkomt, leidend zou zijn. Zoals aangegeven in mijn brief aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 24 oktober 2008¹ vraagt een algehele stelselherziening meer voorbereiding en nadere studie. Thans worden daarom alleen wijzigingen in de Successiewet 1956 voorgesteld waarmee de tarieven worden verlaagd, het stelsel van vrijstellingen wordt vereenvoudigd en waar nodig ontgaansmogelijkheden worden gepareerd. Ook wordt de bedrijfsopvolgingsregeling opnieuw vorm gegeven. Bij deze beperkte herziening wordt voor een groot deel nog aangeknoopt bij de burgerrechtelijk georiënteerde bepalingen in de Successiewet 1956. De voorgestelde wijzigingen zijn dan ook in lijn met de formeel geformuleerde bepalingen, zoals de Raad die schetst. Omdat dit voorstel met betrekking tot de fictiebepalingen vooral onderhoudswetgeving betreft, staat het voorstel een latere stelselherziening niet in de weg.

a. Artikelen 10 en 7 Successiewet 1956

Blijkens de wetsgeschiedenis is artikel 10 van de Successiewet 1956 bedoeld als een antimisbruikbepaling. In de aanloop naar de wetwijziging van 1956 was de werking van dat artikel aanvankelijk niet beperkt tot de familiekring. Naar het gevoelen van de Kamer zouden hierdoor echter talrijke bonafide transacties onder de werking van het artikel komen te vallen. Daarop is het bestaande artikel tot stand gekomen. Artikel 10 ziet veelal op de situatie waarin verervend vermogen wordt omgezet in een niet-verervend genotsrecht. In die gevallen ervaart de toekomstige erfflater bij leven geen offers en verkleint hij zijn vermogen toch. Dat is de reden om deze gevallen onder de werking van de fictiebepaling te laten vallen. De afweging zoals die gemaakt is bij de totstandkoming van deze bepaling in 1897 en van de huidige wet in 1956 heeft door het tijdsverloop geen wijziging ondergaan en is onverminderd valide. De Raad ziet niet in waarom een aanwas van blote eigendom naar volle eigendom bij een (klassiek) vruchtgebruiktestament anders zou moeten worden belast dan in het geval de blote eigendom bij leven is overgedragen. Er is echter een belangrijk verschil tussen deze twee situaties. Bij een vruchtgebruiktestament wordt de gehele nalatenschap van de erfflater in de heffing van erfbelasting betrokken. Er wordt immers zowel erfbelasting geheven over de waarde van het vruchtgebruik als over de waarde van het bloot eigendom. Samen is dat gelijk aan de volle waarde van de nalatenschap. Er is dan geen reden meer om bij de aangroei van blote eigendom naar volle eigendom nogmaals te heffen. Bij een overdacht van de blote eigendom van dat vermogen tijdens het leven van de (toekomstige) erfflater zou, zonder de werking van artikel 10, bij het overlijden erflaters oorspronkelijke vermogen slechts gedeeltelijk in de belastingheffing zijn betrokken. Door de toepassing van artikel 10 wordt echter het gehele vermogen belast, onder aftrek van wat de verkrijger voor de blote eigendom heeft opgeofferd en met vereffening van de ter zake eerder geheven schenk- of overdrachtsbelasting. Artikel 10 zorgt er op deze wijze voor dat de belastingheffing ingeval van overdracht van bloot eigendom bij leven vergelijkbaar is met de heffing bij een vruchtgebruiktestament. Het antimisbruikarakter van de fictiebepaling staat er aan in de weg dat deze bepaling leidt tot een negatief bedrag. Indien de bestreden handeling leidt tot een negatief resultaat voor de verkrijger, is deze handeling derhalve fiscaal neutraal.

Het voorgestelde artikel 7 van de Successiewet 1956 voorziet in een vermindering van de fictieve verkrijging van de door de verkrijger daarvoor opgeofferde waarden en betaalde belasting. Deze bedragen worden vermeerderd met een enkelvoudige rente over de periode tussen betaling daarvan en de dag van

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

overlijden. De Raad vraagt te motiveren waarom is uitgegaan van een enkelvoudige rente.

Het hanteren van een enkelvoudige rente sluit aan bij wat gebruikelijk is in het verkeer tussen fiscus en belastingplichtigen. Zo is de rente die na uiterlijk tien jaar verschuldigd is over de conserverende aanslag uit de Successiewet 1956, op grond van artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990, een enkelvoudige rente. Ook de heffingsrente van artikel 30f, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, wordt enkelvoudig berekend. Het in aanmerking nemen van een samengestelde rente in de gevallen van artikel 7, zou daar haaks op komen te staan.

Ongeoorloofde discriminatie

De Raad vraagt aandacht voor de werkingssfeer van de voorgestelde artikelen 10, 11 en 13a van de Successiewet 1956 en die van artikel 15 van de Successiewet 1956 zoals dat luidde tot 1 maart 2003. De Raad stelt voor deze ficties te beperken tot die gevallen waarin de fictieve verkrijger tevens erfgenaam of legataris van de erflater is.

Het voorstel van de Raad vermindert de effectiviteit van deze ficties sterk. Als deze bepalingen alleen van toepassing zouden zijn op verkrijgers die krachtens erfrecht verkrijgen van de erflater, zou hierop binnen familieverhouding immers eenvoudig kunnen worden ingespeeld.

De situatie van het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2001, nr. 35 014, BNB 2001/400, verschilt met de situaties waar de hier bedoelde fictiebepalingen op zien. De in die situatie aan de orde zijnde fictie van artikel 15 (oud) leidde ertoe dat een familielid van de erflater die ten gevolge van diens overlijden niets verkreeg, op grond van een kort voor overlijden aangegane transactie met een zakelijke tegenprestatie werd geconfronteerd met een heffing van recht van overgang tot een even hoog bedrag als wanneer hij de betreffende onroerende zaak krachtens erfrecht zou hebben verkregen. Indien er geen familierelatie tussen de contractpartners zou hebben bestaan, zou er geen aanslag zijn opgelegd. Voor het maken van een onderscheid al naar gelang het bestaan van een familierelatie is een objectieve en redelijke rechtvaardiging nodig, die de Hoge Raad in dat geval niet aanwezig oordeelde. De hier besproken fictiebepalingen belasten, anders dan in de situatie in het arrest, een feitelijk voordeel. Bovendien is, waar nodig, wel voorzien in een aftrek voor opgeofferde bedragen, zodat het knelpunt waarvan in de berechte casus sprake was, niet ontstaat. Daarbij vormt de familierelatie een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de aan de ficties ten grondslag liggende aanname dat besparing van belasting is beoogd bij het ontstaan van de situaties die door die ficties worden getroffen.

Vooroverlijden verkrijger

De Raad stelt terecht vast dat in geval van vooroverlijden van de verkrijger er wel waardeaanwas plaatsvindt, maar de wet toepassing van artikel 10 in dat geval uitsluit. De historische redengeving (de bloot eigendom heeft dan al tot de nalatenschap van de verkrijger behoort) is niet overtuigend. De suggestie van de Raad om artikel 10, derde lid, onderdeel c, op dit punt nader te bezien is daarom gevolgd en de desbetreffende bepaling is geschrapt.

Codificatie

De Raad adviseert de resolutie van 30 november 1964, nr. D4/8981, BNB 1965/96, die betrekking heeft op artikel 10 van de Successiewet 1956 te codificeren. In deze resolutie wordt goedgekeurd dat bij verkoop van onroerende zaken onder voorbehoud van (vrucht)gebruik in plaats van de waarde op het tijdstip van overlijden, de waarde op het tijdstip van de eerdere transactie in aanmerking wordt genomen. Hierdoor blijft de waardevermeerdering tussen het tijdstip van de transactie en het tijdstip van overlijden buiten de heffing. Er is thans aanleiding om de genoemde resolutie in te trekken vanwege de in het wetsvoorstel opgenomen reparatie van het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 2008, nr. 43209, BNB 2008/203, (verkoop van een onroerende zaak met levering na overlijden) en de in de memorie van toelichting aangegeven bedoeling om allerlei estate planningsmogelijkheden ter besparing van erfbelasting zoveel

mogelijk te beteugelen. Het advies van de Raad is op dit punt derhalve niet gevolgd.

b. Artikel 13, tweede lid, Successiewet 1956.

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad is voor de levensverzekeringen die vallen onder artikel 13, tweede lid, in artikel 7 de mogelijkheid van premieaftrek opgenomen.

Het voorgestelde tweede lid van artikel 13 lijkt op dit moment afdoende om de gesignaleerde ongewenste mogelijkheden voor estateplanning met levensverzekeringen tegen te gaan. Het zou daarom op dit moment te ver gaan om, zoals de Raad lijkt te suggereren, alle verzekeringen die niet zijn aangegaan bij een professionele verzekeraar te negeren of onder de werking van artikel 13, tweede lid, te brengen. Mocht echter blijken dat de bepaling toch nog te veel ruimte openlaat, dan kan alsnog worden overwogen artikel 13, tweede lid, in die zin aan te scherpen. De toelichting op artikel 13, tweede lid, is naar aanleiding van de opmerking van de Raad aangevuld.

5. Afgezonderd particulier vermogen

De Raad merkt op, dat de problematiek rond de afzondering van particulier vermogen en het daardoor ontstane «zwevende vermogen» reeds lang de gemoederen heeft bezig gehouden. De werkgroep modernisering successiewetgeving heeft in zijn advisering ernaar gestreefd om met betrekking tot inbreng in en uitkeringen door stichtingen – en daarmee gelijk te stellen doelvermogens zoals trusts en andere buitenlandse doelvermogens – tot een eenvoudig heffingssysteem te komen, zonder het civielrechtelijke schenkingsbegrip geweld aan te doen. Zij heeft voorgesteld, in de lijn van de arresten van de Hoge Raad van 18 november 1998, BNB 1999/35–37, zowel de inbreng in een stichting als de uitkeringen door een stichting in beginsel naar het hoogste tarief te belasten, en geen enkele stichting fiscaal als transparant te beschouwen. Deze heffingen kunnen alleen worden voorkomen indien gebruik wordt gemaakt van de door de werkgroep voorgestelde familiestichting.¹

Het kabinet was ten aanzien van deze voorstellen van mening dat het hele terrein van de trust goed in kaart gebracht moet worden, maar het voorstel van de werkgroep de trust niet transparant te houden en dus een eigen fiscale identiteit te geven, werd door het kabinet positief beoordeeld. Een en ander zou bezien dienen te worden in relatie tot de voorgestelde familiestichting. Daaromtrent was het kabinet van mening dat nader onderzoek verricht moet worden. Dit onderzoek zal zich met name richten op de wenselijkheid van de familiestichting en het huidige gebruik van trusts in estate-planning, waarbij goed voor ogen dient te worden gehouden wat het doel van de familiestichting is. Volgens het kabinet gaat het er om te bezien of, en zo ja op welke wijze, op een fiscaal vriendelijke manier in Nederland vermogen bijeen kan worden gebracht.²

Het voorstel gaat een andere weg. Hoewel dit passend kan worden geoordeeld, dient in de toelichting te worden ingegaan op de redenen die tot een ander standpunt hebben geleid dan eerder is ingenomen.

Begrip afgezonderd particulier vermogen

De Raad wijst er op, dat in de in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) opgenomen omschrijving van het begrip «afgezonderd particulier vermogen» de term «afgezonderd vermogen» geen eigen omschrijving heeft gekregen. Uit de artikelsgewijze toelichting is af te leiden dat hiermee een entiteit met of zonder rechtspersoonlijkheid is bedoeld, zonder dat sprake behoeft te zijn van een doelvermogen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Uit het begrip entiteit lijkt echter te volgen dat «afgezonderd vermogen» ziet op het ondergebracht zijn van vermogen in een rechtspersoon. In dat geval is de toerekening van dat vermogen aan natuurlijke personen niet mogelijk. Alleen indien toedeling aan natuurlijke personen niet mogelijk is, is er sprake van zwevend vermogen waarop de regeling ziet. Voorbeelden van entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid waarbij sprake is van zwevend vermogen zijn in de toelichting niet gegeven.

¹ Rapport blz. 37–42.

² Kamerstukken II 2000/01, 27 789, nr. 1, blz. 22–24.

De Raad adviseert het begrip «afgezonderd vermogen» in artikel 2.14a, tweede lid, Wet IB 2001 nader te omschrijven.

Belaste afgezonderde particuliere vermogens

In artikel 2.14a, zesde lid, Wet IB 2001 is bepaald dat de transparance fiscale niet geldt voor afgezonderde particuliere vermogens, indien de entiteit is onderworpen aan een belasting naar de winst. Deze uitzondering doet afbreuk aan het regime, omdat de toerekening van de bezittingen en schulden achterwege blijft. In de toelichting is niet ingegaan op de redenen die deze inbreuk rechtvaardigen. Het enkele feit dat een belasting naar de winst wordt geheven is niet toereikend voor rechtvaardiging van deze uitzondering, omdat dubbele belasting ook kan worden voorkomen door bij degene die het vermogen heeft afgezonderd de geheven winstbelasting te verrekenen als ware deze belasting een belasting naar het inkomen. De Raad adviseert artikel 2.14a, zesde lid, Wet IB 2001 opnieuw te bezien.

Verhaalsrecht

Voorgesteld wordt op grond van artikel 23a van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) aan de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht te geven niet alleen op de goederen van een afgezonderd particulier vermogen, maar ook op de goederen van een derde waarin het afgezonderd particulier vermogen een belang van ten minste 5% heeft.

Naar het oordeel van de Raad is het toekennen van laatstgenoemd verhaalsrecht onevenredig aan het te dienen belang. Zoals uit het voorbeeld in de toelichting blijkt, ziet het verhaalsrecht met name op de bezittingen van hier te lande gevestigde naamloze of besloten vennootschappen. Uit de toelichting is niet af te leiden welke belangenafweging tussen het belang van de schatkist en de belangen van de onderneming van de vennootschap en de overige aandeelhouders is gemaakt.

De Raad adviseert in artikel 23a IW 1990 het in onderdeel b opgenomen verhaalsrecht te schrappen.

5. Afgezonderd particulier vermogen

De Raad concludeert terecht dat het voorstel een andere weg ingaat dan de in het verleden door de werkgroep Moltmaker in het rapport «De warme, de koude en de dode hand» voorgestelde benadering inzake de familiestichting en de door het kabinet geuite positieve beoordeling daarvan. Aan het advies van de Raad om in de toelichting in te gaan op de redenen die tot een ander standpunt hebben geleid is gehoor gegeven. De memorie van toelichting is op dit punt nader aangevuld.

Begrip afgezonderd particulier vermogen

De vraag van de Raad over het begrip «afgezonderd vermogen» wordt zo begrepen dat er behoefte is aan voorbeelden van entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid. In lijn daarmee is in de memorie van toelichting nader ingegaan op het afzonderen van vermogen in een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid in het algemeen en op de Anglo-Amerikaanse trust in het bijzonder.

Belaste afgezonderde particuliere vermogens

De Raad adviseert artikel 2.14a, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opnieuw te bezien, omdat de daar opgenomen uitzondering afbreuk doet aan het regime van toerekening aan natuurlijke personen en dubbele heffing op andere – wel binnen het regime passende – wijze kan worden voorkomen. Anders dan aan dit advies van de Raad ten grondslag lijkt te liggen, is de toerekening van bezittingen en schulden van een afgezonderd particulier vermogen aan natuurlijke personen geen doel, maar slechts een middel. De desbetreffende bepalingen van het wetsvoorstel zijn erop gericht dat een afgezonderd particulier vermogen niet buiten de belastingheffing blijft. Met een heffing van vennootschapsbelasting of een vergelijkbare buitenlandse heffing naar de winst, die thans ook al kan bestaan, wordt dit oogmerk bereikt. In dergelijke situaties ontbreekt het cruciale kenmerk van zwevend vermogen,

namelijk het niet betalen van belasting. Gedacht kan worden aan een in Nederland gevestigde nijvere (belaste) stichting die de belangen van een familie behartigt of een in de Verenigde Staten van Amerika gevestigde trust die aldaar zelfstandig aan de belastingheffing naar de winst is onderworpen. De suggestie van de Raad om een belasting naar de winst te behandelen als een voorheffing voor natuurlijke personen stuit bovendien op verschillende bezwaren van uitvoeringstechnische aard.

Verhaalsrecht

De Raad adviseert het in het voorgestelde artikel 23a, onderdeel b, van de Invorderingswet 1990 opgenomen verhaalsrecht te schrappen, omdat niet is af te leiden welke belangenafweging tussen het belang van de schatkist en de belangen van de onderneming van de vennootschap en de overige aandeelhouders is gemaakt. Naar aanleiding van dit advies is deze belangenafweging nader uiteengezet in de memorie van toelichting.

6. Overige onderwerpen

a. kosten lijkbezorging

Nu wordt voorgesteld artikel 20, tweede lid, SW 1956 te vereenvoudigen, is er reden ook de tekst overigens aan te passen aan de omstandigheid dat verschillende godsdienstige of levensbeschouwelijke plechtigheden worden gehouden na een overlijden. Hierbij kunnen de kosten die aan die gebruiken verbonden zijn in tijd, bijvoorbeeld een jaar, worden beperkt en behoeft geen aansluiting gezocht te worden bij «het eerste jaargetijde» dat niet voor alle godsdiensten of levensbeschouwingen betekenis heeft. De Raad adviseert de tekst van artikel 20, tweede lid, SW 1956 aan te passen.

b. tarief Tabellen

In artikel 24, eerste lid, is een tabel opgenomen met twee tariefgroepen plus een derde tariefgroep, die in een noot is opgenomen. De Raad adviseert in de tabel alle drie de tariefgroepen op te nemen en deze van I tot en met III te nummeren. Tevens adviseert de Raad meer inzicht te bieden in de wijze waarop de tarieven tot stand zijn gekomen in de onderlinge verhoudingen. De verhouding tussen de tarieven van de tariefgroepen, 10 – 20, 18 – 36 en 30 – 40, is niet zonder meer te begrijpen.

c. voorhuwelijkse verkrijgingen

De Raad merkt op, dat voorgesteld wordt artikel 26, vierde lid, SW 1956 te doen vervallen maar dat ook in artikel 1a SW 1956 voorgesteld blijft ongehuwden onder daar genoemde voorwaarden als partner aan te merken. De Raad adviseert het vervallen van artikel 26, vierde lid, SW 1956 opnieuw te bezien.

d. vrijstelling na imputatie

De Raad merkt op, dat de in artikel 32, tweede lid, SW 1956 opgenomen imputatieregeling er toe leidt dat de vrijstelling niet minder bedraagt dan € 150 000, terwijl de vrijstelling thans ten minste € 152 166 bedraagt. Aan deze verlaging is in de toelichting geen aandacht gegeven. De Raad ziet geen reden voor deze beperking van de vrijstelling en adviseert artikel 32, tweede lid, SW 1956 op dit punt aan te passen.

e. sociaal belang behartigende instelling (SBBI)

De Raad merkt op, dat uit paragraaf 7 van de toelichting is af te leiden dat niet beoogd wordt dat de verzwaarde voorwaarden die aan algemeen nut beogende instellingen (ANBI) worden gesteld voor toepassing van artikel 6.33 Wet IB 2001, doorwerken naar de vrijstelling voor de erf- en schenkbelastingen, nu is gesteld dat instellingen die in de toekomst niet meer als ANBI kwalificeren mogelijk wel als SBBI kunnen worden aangemerkt. De

omschrijving van een SBBI, die in artikel 32, eerste lid, onder 8°, SW 1956 is opgenomen, lijkt hierbij niet aan te sluiten nu enkel wordt gesproken over het behartigen van een sociaal belang en niet over het anders dan uitsluitend of nagenoeg uitsluitend beogen van het algemeen nut, waaronder tevens charitatief, cultureel en wetenschappelijk nut wordt begrepen. De Raad adviseert de omschrijving van de SBBI nader te bezien.

f. vrijstelling voor «alle andere gevallen»

De Raad merkt op, dat de in artikel 33, eerste lid, onder 7°, SW 1956 opgenomen voetvrijstelling voor de schenkbelasting voor «alle andere gevallen» € 2 000 bedraagt, terwijl deze thans € 2 734 is. Aan de aan deze aanmerkelijke verlaging ten grondslag liggende motieven is in de toelichting geen aandacht gegeven.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

g. termijnen

Indien de bedrijfsopvolger niet meer aan de voortzettingsvereisten voldoet, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling uit hoofde van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De bedrijfsopvolger moet daarvan op grond van artikel 35e, vierde lid, SW 1956 binnen acht maanden aangifte doen. Naar het oordeel van de Raad is deze termijn onevenredig lang nu het enkel gaat om het melden dat niet meer aan de voortzettingsvereisten wordt voldaan en zou met een aanmerkelijk kortere termijn van bijvoorbeeld twee maanden kunnen worden volstaan. Hetzelfde geldt ten aanzien van de in artikel 35f, vierde lid, SW 1956 genoemde termijn.

De Raad adviseert de in artikel 35e, vierde lid, en 35f, vierde lid, SW 1956 bedoelde termijnen aanmerkelijk in te korten.

h. verjaringstermijn

De verjaringstermijn voor het opleggen van een aanslag in de schenkbelasting gaat op grond van artikel 66 SW 1956 in op de dag van de inschrijving van de overlijdensakte van de schenker of de begiftigde en loopt daarna nog drie, vijf of twaalf jaar. De verjaringstermijn kan aldus vele tientallen jaren lopen. Een dergelijk lange termijn past niet meer in de huidige tijd. Voor de schenkbelasting is niet het overlijden, maar de schenking het belastbare feit. De verjaringstermijn dient bij de schenking aan te grijpen, in ieder geval indien aangifte is gedaan of de schenking anderszins bij de inspecteur bekend is. Gelet op de aanmerkelijke informatievoorziening richting belastingdienst is het echter niet onredelijk in alle gevallen de verjaringstermijn op het tijdstip van de schenking te laten beginnen. Zonodig zou het (incidenteel) opnemen van een vraag omtrent schenkingen bij de aangifte inkomstenbelasting voor aanvullende informatie kunnen zorgen.

Nu ook de verjaringstermijn voor de erfbelasting in het geval van het niet meer voldoen aan de voortzettingsvereisten ingaat op het tijdstip dat niet meer aan de vereisten wordt voldaan en daarbij geen voorwaarde van het kennisdragen van de belastingdienst wordt gesteld, adviseert de Raad artikel 66, eerste lid, onder 2°, SW 1956 dienovereenkomstig aan te passen.

i. ANBI

Voorgesteld wordt in artikel 6.33, vierde lid, Wet IB 2001 te bepalen dat een instelling die blijkens haar regelgeving of haar feitelijke werkzaamheden aanzet tot haat, dan wel geweld gebruikt, teweeg brengt of daartoe oproept, door de inspecteur niet of niet langer wordt aangemerkt als een ANBI. In de toelichting is gesteld, dat de doelstellingen en de feitelijke activiteiten van een instelling de rechtsorde niet mogen aantasten. Het is niet aan de inspecteur maar aan de strafrechter om te bepalen of en in hoeverre dit plaatsvindt. Om die reden zou een rechterlijk oordeel aan de «diskwalificatie» als ANBI van een instelling vooraf dienen te gaan. Tevens zou op vordering van het Openbaar Ministerie de aanwijzing als ANBI van de instelling herzien moeten kunnen worden. Bij de aanwijzing van een instelling als ANBI of bij het niet meer aanwijzen van die instelling kunnen ook anderen dan de instelling belang hebben, gelet op de maatschappelijke betekenis van de aanwijzing. Dit roept de vraag op of in dit

geval ook anderen dan alleen de instelling als belanghebbenden dienen te worden aangemerkt bij de voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur inzake de aanwijzing als ANBI. Deze vraag dient alsnog beantwoord te worden. De Raad adviseert het voorstel in het licht van deze aspecten nader te bezien.

j. overgangsrecht

Ten slotte merkt de Raad op, dat het voorstel niet in een overgangsregime voorziet voor de uitgestelde leveringen, bedoeld in artikel 11, tweede lid, SW 1956, en de reeds gesloten overeenkomsten, bedoeld in artikel 13, tweede lid, SW 1956. Gelet op de arresten van de Hoge Raad van 6 juni 2008, BNB 2008/203, en van 11 juli 2008, BNB 2008/252, vallen de uitgestelde leveringen en deze overeenkomsten, mits op zakelijke voorwaarden gesloten, thans buiten de heffing van het successierecht. Het voorstel leidt tot materieel terugwerkende kracht in deze gevallen. Reeds eerder heeft de Raad opgemerkt, dat indien een belastingmaatregel die een verzwaaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekent, materieel terugwerkende kracht krijgt, een belangenafweging dient te worden gemaakt tussen eerbiediging van lopende contracten ten tijde van de invoering van de nieuwe maatregel en het belang van de schatkist. Bij deze belangenafweging speelt onder meer de omstandigheid een rol in hoeverre de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat de in geding zijnde transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en ook overigens niet als ongewenst behoeven te worden aangemerkt. Hierbij is – naast gevallen waarin uitdrukkelijke toezeggingen door de inspecteur zijn gedaan – de rechtspraak inzake die transacties van betekenis.¹ In paragraaf 11 van de toelichting wordt ten aanzien van het overgangsrecht niet meer opgemerkt dan dat er geen reden is om bij de bestrijding van de overige andere planningsconstructies, waartoe de uitgestelde leveringen en de omschreven kapitaalverzekeringen worden gerekend, een coulante houding in te nemen. Naar het oordeel van de Raad is dit geen toereikende belangenafweging, mede de arresten van de Hoge Raad en hetgeen hiervoor onder punt 4 is opgemerkt in aanmerking genomen. De Raad adviseert het voorstel aan te vullen met een overgangsregime.

6. Overige onderwerpen

a. Kosten lijkbezorging

Aan het advies van de Raad om artikel 20, tweede lid, van de Successiewet 1956 aan te passen, is gehoor gegeven.

b. Tarieftabellen

De Raad adviseert om de in een voetnoot bij de tarieftabel in tariefgroep 1 opgenomen tariefopslag van 80% voor kleinkinderen en afstammelingen in een verdere dan de tweede graad om te vormen tot een afzonderlijke tariefgroep. Voor een dergelijke oplossing is niet gekozen, omdat dit afbreuk zou doen aan het uitgangspunt dat in de voorgestelde tariefstructuur een principiële tweedeling is gemaakt tussen «naaste familieleden» (tariefgroep 1) en «overigen» (tariefgroep 2). Zoals vermeld in de memorie van toelichting is bij nadere afweging geoordeeld kleinkinderen tot de groep van naaste familieleden te rekenen. Wel is daarbij een tariefopslag op zijn plaats, aangezien anders het overslaan van generaties fiscaal te aantrekkelijk zou worden in vergelijking met de gebruikelijke vererving van ouder naar kind. Evenals in de huidige wettekst het geval is, is deze tariefopslag opgenomen in een voetnoot onder de tarieftabel.

Voor de door de Raad gevraagde nadere motivering van de verhouding tussen en de totstandkoming van de verschillende tariefpercentages en tariefgroepen wordt verwezen naar de aangepaste memorie van toelichting.

c. Voorhuwelijks verkrijgingen

De Raad adviseert het vervallen van artikel 26, vierde lid, van de Successiewet 1956 opnieuw te bezien, nu in artikel 1a van die wet voorgesteld blijft ongehuwden onder daar genoemde voorwaarden als partner aan te merken. De Raad heeft in zoverre gelijk dat de fictiebepaling van artikel 26 over

¹ Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A, blz. 5.

samentelling en gelijkstelling bij schenkingen ook dient te gelden voor samenwoners die als partner worden aangemerkt. Doordat artikel 26, eerste lid, na de voorgestelde wijziging betrekking heeft op partners zoals die zijn gedefinieerd in artikel 1a van de wet, wordt het door de Raad beoogde resultaat reeds bereikt. Een verdere aanpassing is derhalve niet nodig.

d. Vrijstelling na imputatie

De Raad ziet geen reden voor verlaging van het minimum vrijstellingsbedrag na imputatie van thans € 152 166 tot € 150 000 en adviseert het wetsvoorstel op dit punt aan te passen. Met de voorgestelde tariefstructuur is geen inhoudelijke wijziging van de imputatieregeling beoogd. De opmerkingen van de Raad geven dan ook aanleiding het bedrag van de minimumvrijstelling in het wetsvoorstel nader te bepalen op € 155 000.

e. Sociaal belang behartigende instelling (SBBI)

De Raad adviseert de omschrijving van de SBBI nader te bezien, omdat de omschrijving in het voorgestelde artikel 32, eerste lid, onder 8°, van de Successiewet 1956 niet lijkt aan te sluiten bij hoofdstuk 7 van de toelichting. De Raad leidt uit die toelichting af dat de verzwaarde voorwaarden die aan de ANBI worden gesteld voor toepassing van artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001, niet doorwerken naar de vrijstelling van schenk- en erfbelasting, nu is gesteld dat instellingen die niet meer als ANBI kwalificeren mogelijk wel als SBBI kunnen worden aangemerkt. De Raad meent dat daarom in de omschrijving van de SBBI ook het anders dan uitsluitend of nagenoeg uitsluitend beogen van het algemeen nut, waaronder tevens charitatief, cultureel en wetenschappelijk nut wordt begrepen, dient te worden opgenomen.

De Raad lijkt hierbij ervan uit te gaan dat standaard alle ANBI's die niet aan het 90%-criterium voldoen als een SBBI kunnen worden aangemerkt en dat een SBBI het algemeen nut beoogt, zij het voor minder dan 90%. Die veronderstelling is evenwel niet juist.

ANBI's en SBBI's zijn voor de toepassing van de Successiewet 1956 twee aparte categorieën instellingen met elk een zelfstandig recht op vrijstelling. De instellingen die voldoen aan de criteria van artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (ANBI's), hebben reeds een recht op de vrijstellingen van de Successiewet 1956. Voor enkele soorten SBBI's zijn pas met ingang van 2009 vrijstellingen geïntroduceerd. Bij de ANBI nieuwe stijl staat het dienen van het algemeen belang voor ten minste 90% voorop. Bij een SBBI staat het dienen van het particuliere belang voorop. De activiteiten van de SBBI moeten verder van dien aard zijn dat zij een grote maatschappelijke waarde hebben; in welk geval er sprake is van het behartigen van het sociaal belang.

De ANBI's die onder de huidige regeling aan het 50% criterium voldoen maar straks niet meer aan het 90% criterium, bijvoorbeeld omdat zij in ongeveer gelijke mate de particuliere belangen dienen van hun leden, kunnen in dat kader wel een sociaal belang behartigen. Indien dit het geval is en ook aan de overige voorwaarden van het voorgestelde artikel 32, eerste lid, onder 8°, van de Successiewet 1956 voldaan wordt, kunnen die voormalige ANBI's in aanmerking komen voor de voorgestelde vrijstelling van erf- en schenkbelasting voor SBBI's. Zoals hiervoor is opgemerkt, betekent dit echter niet dat alle voormalige ANBI's die niet langer aan het 90%-criterium voldoen, aangemerkt kunnen worden als een SBBI.

f. Vrijstelling voor «alle andere gevallen»

Met zijn opmerking dat de voorgestelde voetvrijstelling voor «alle andere gevallen» van € 2000 in de schenkbelasting een aanmerkelijke verlaging betekent van de huidige vrijstelling van € 2734, gaat de Raad voorbij aan de omstandigheid dat de huidige vrijstelling een drempelvrijstelling betreft, welke vervalt indien het verkregene het bedrag van € 2734 te boven gaat. Voor verkrijgingen hoger dan € 2734 betekent de voorgestelde voetvrijstelling van € 2000 derhalve een verhoging van de vrijstelling (namelijk van nihil tot € 2000). Voor verkrijgingen tot € 2000 blijft de vrijstelling gelijk en alleen voor verkrijgingen tussen € 2000 en € 2734 is er de facto sprake van verlaging van

het vrijstellingsbedrag. Over het geheel bezien, is echter sprake van een verhoging van de vrijstelling.

g. Termijnen

De Raad stelt vast dat de termijn voor het doen van aangifte indien de bedrijfsopvolger niet meer aan de voortzettingsvoorwaarden van de bedrijfsopvolgingsregeling voldoet, acht maanden bedraagt. Deze termijn lijkt de Raad onnodig lang. In veel situaties zal een eerdere aangifte ook tot de mogelijkheden behoren. In het geval van een verkoop weerhoudt niets de bedrijfsopvolger van het eerder doen van die aangifte. De verplichting tot het doen van deze aangifte ziet echter ook op het geval dat de bedrijfsopvolger binnen de vijfjaarstermijn de verkregen onderneming niet voortzet doordat hij overlijdt. Zijn erfgenamen dienen van het niet-voortzetten aangifte te doen. Indien de erfgenamen de onderneming voortzetten, kunnen zij het terugnemen van de faciliteiten bij de overleden bedrijfsopvolger voorkomen door een verzoek te doen als bedoeld in het huidige artikel 7d, zevende lid, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. Bij de voorgenomen herziening van deze Uitvoeringsregeling zal deze bepaling inhoudelijk worden gehandhaafd. Daarnaast kunnen zij voor hun verkrijging uit de nalatenschap van de overleden bedrijfsopvolger, uit eigen hoofde een beroep doen op de bedrijfsopvolgingsregeling. In dat laatste geval geldt de reguliere aangiftetermijn voor de erfbelasting van acht maanden na het overlijden. Om die reden is de huidige termijn van acht maanden in artikel 35e, vierde lid, van de Successiewet 1956 gehandhaafd. Teneinde te voorkomen dat er voor het maken van de keuze van artikel 35f van de Successiewet 1956 en het melden van niet het langer voortzetten verschillende termijnen gelden, is gekozen voor een uniforme termijn van acht maanden.

h. Verjaringstermijn

De Raad constateert dat de verjaringstermijn voor de schenkbelasting bij natuurlijke personen pas aanvangt bij het overlijden van schenker of begiftigde en daarmee tientallen jaren kan lopen. Deze termijn lijkt erg lang, maar is terecht voor die gevallen waarin van de schenking niet eerder aangifte is gedaan. Daarom gaat de termijn alleen in gevallen waarin geen aangifte is gedaan pas lopen na overlijden van de schenker of begiftigde. Juist bij een overlijden kan immers vanwege inbreng of inkorting van niet eerder aangegeven schenkingen uit het verleden blijken. Indien een ouder vijftien jaar voor zijn overlijden een schenking heeft gedaan aan één van zijn twee kinderen en deze schenking na overlijden van de ouder door het andere kind (dat zich beroept op zijn legitieme) voor de helft wordt ingekort, zou zonder de afwijkende verjaringstermijn degene die de legitieme inroept voor die inkorting wel in de erfbelasting worden betrokken, maar zijn in het verleden bevoordeelde broer of zus voor de wederhelft wegens verjaring niet in de schenkbelasting. Juist omdat de schenkbelasting complementair is aan de erfbelasting dient de verjaring voor de schenkbelasting gekoppeld te zijn aan die voor de erfbelasting. Wel gaf de opmerking van de Raad aanleiding om de voorgestelde wettekst op dit punt aan te passen. Tot uitdrukking is gebracht dat de aanvang van de verjaringstermijn alleen wordt opgeschort in die gevallen waarin er geen aangifte is gedaan. Dit sluit aan bij de tekst van de wet zoals die voor 1985 gold. De Belastingdienst bewaart de aangiften voor de erf- en schenkbelasting lang. Daarom is ook voor verder in het verleden liggende tijdstippen goed na te gaan of er aangifte is gedaan. Dit geldt in veel mindere mate indien géén aangifte is gedaan. Voor dat deel is de suggestie van de Raad derhalve niet overgenomen.

i. ANBI

De Raad merkt over het voorgestelde artikel 6.33, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 op dat het niet aan de inspecteur maar aan de strafrechter overgelaten moet worden te bepalen of een ANBI met haar doelstellingen en de feitelijke activiteiten de rechtsorde aantast. Volgens de Raad zou een rechterlijk oordeel aan het weigeren of ontnemen van de ANBI status vooraf behoren te gaan. Uiteraard is het zo dat een ANBI qua doelstelling noch feitelijke bezigheden

inbreuk mag maken op de rechtsorde. De eis is immers dat de ANBI het algemeen nut dient. Voorop staat dat van het laatste geen sprake kan zijn ingeval van het aanzetten tot haat, dan wel het gebruiken van geweld of de oproep daartoe. De Raad merkt evenwel terecht op dat een rechterlijk oordeel vooraf moet gaan aan het op grond van artikel 6.33, vierde lid, van de wet inkomstenbelasting 2001 weigeren of ontnemen van de ANBI status aan een instelling. Het wetvoorstel is in die zin aangepast.

Daarnaast meent de Raad dat de aanwijzing als een ANBI herzien zou moeten kunnen worden op vordering van het Openbaar Ministerie. Op grond van artikel 2:20 van het Burgerlijk Wetboek kan een rechtspersoon waarvan het doel of de werkzaamheid in strijd is met de openbare orde op verzoek van het Openbaar Ministerie door de rechtbank verboden worden verklaard en ontbonden. Dat wetsartikel biedt het Openbaar Ministerie derhalve voldoende mogelijkheden om te bereiken dat instellingen die in strijd met de openbare orde handelen te ontbinden. Na ontbinding kan een instelling uiteraard geen gebruik (meer) maken van de ANBI-regeling.

Het is – anders dan de Raad suggereert – niet wenselijk anderen dan de instelling zelf als belanghebbende aan te merken bij het (niet) aanwijzen van een instelling als ANBI. De ANBI-regeling stelt aan ANBI's voorwaarden waaraan ze moeten voldoen. Het ligt aan de instelling zelf ervoor te kiezen als ANBI aangemerkt te worden en aan de voorwaarden te voldoen. Daarnaast zou het aanmerken van anderen als belanghebbenden tot aanzienlijke verzwarende van de uitvoeringslasten leiden.

j. Overgangsrecht

De situaties die hebben geleid tot de arresten van de Hoge Raad van 6 juni 2008, nr. 43209, BNB 2008/203, en 11 juli 2008, nr. 43527, BNB 2008/252, werden tot het bekend worden van die arresten als belastbare feiten beschouwd. In de hiervoor genoemde brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 24 oktober 2008 is het voornemen bekend gemaakt de gevolgen van deze arresten door wetswijziging weg te nemen. Betrokkenen bij contracten aangegaan vóór de desbetreffende arresten dienden met toepassing van de fictiebepalingen rekening te houden. Betrokkenen bij contracten aangegaan ná 24 oktober 2008 dienen dat eveneens. Gezien de bestrijding van beide situaties en het constructie karakter ervan, konden belastingplichtigen ook bij het aangaan van deze contracten in de tussenliggende tijd weten dat zij ernstig rekening moesten houden met de mogelijkheid van wetswijziging. Daarom is de suggestie voor een overgangsregime niet overgenomen.

7. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

7. Redactionele kanttekeningen

Aan de redactionele kanttekeningen van de Raad is gevolg gegeven met uitzondering van de hierna genoemde.

De tweede kanttekening houdt in dat de wettekst inzake het partnerbegrip in het nieuwe artikel 1a van de Successiewet 1956 moet worden aangevuld met de geregistreerde partner. Dit is echter niet nodig omdat ingevolge artikel 2, zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor de belastingwet aan het geregistreerd partnerschap dezelfde rechtsgevolgen worden verbonden als aan het huwelijk. Deze bepaling geldt ook voor de Successiewet 1956.

In de achtste kanttekening doet de raad de suggestie erin te voorzien dat de terminologie «Nederlandse Antillen» in het in artikel I, onderdeel AC, onder vier, opgenomen artikel 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, van de Successiewet 1956, in overeenstemming wordt gebracht met de na de staatkundige hervorming van het Koninkrijk der Nederlanden te hanteren terminologie. De terminologie «Nederlandse Antillen» hoeft in het wetvoorstel zelf evenwel niet te worden aangepast aan de terminologie die na de staatkundige

hervorming wordt gehanteerd, aangezien die aanpassing zal plaatsvinden met de Invoeringswet fiscaal stelsel BES.

De tiende kanttekening om in artikel 33, eerste lid, onder 13o, van de Successiewet 1956 de zinsnede «, voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang» te schrappen omdat reeds door de verwijzing in deze bepaling naar artikel 32, eerste lid, onder 8o. van de Successiewet 1956 aan deze voorwaarde zou worden voldaan, is niet gevolgd. De verwijzing in de eerstgenoemde bepaling heeft alleen betrekking op de instelling en de daaraan te stellen eisen en niet ook op de verkrijging.

De Raad geeft in zijn elfde kanttekening in overweging artikel 34 van de Successiewet 1956 ook van toepassing te verklaren op de SBBI's. De toevoeging van SBBI's aan artikel 34 van de Successiewet 1956 zou geen toegevoegde waarde hebben. Met de aan de toepassing van de vrijstelling voor SBBI's verbonden voorwaarden wordt hetzelfde doel bereikt als met de toepassing van artikel 34 van de Successiewet 1956.

Met de twaalfde kanttekening geeft de Raad in overweging in artikel 35b, eerste lid, onderdeel a, van de Successiewet 1956 «de waarde in het economische verkeer van dat vermogen» te vervangen door «de waarde van de onderneming, bedoeld in artikel 21, tiende lid». Voorts geeft de Raad in overweging in artikel 35b, eerste lid, onderdeel b «de waarde van dat vermogen» te vervangen door «de waarde going concern». Beide suggesties zijn niet overgenomen. De voorkeur is gegeven aan een eenvoudiger oplossing, die eveneens recht doet aan de door de Raad gewilde verduidelijking aangaande de in aanmerking te nemen waarde van het verkregen ondernemingsvermogen.

De veertiende kanttekening is gedeeltelijk overgenomen. In artikel X, derde lid, is «zoals deze luidde voor 1 januari 2010» vervangen «zoals deze luidden vóór 1 januari 2010». De suggestie om hier «onmiddellijk» aan toe te voegen is echter niet overgenomen omdat ook wetteksten van voor 31 december 2009 van toepassing kunnen zijn.

Bij de voorlaatste kanttekening om de toelichting op de wijziging in artikel 13 van de Successiewet 1956 in overeenstemming te brengen met de wettekst is ervoor gekozen niet de toelichting te wijzigen maar de wettekst aan te vullen zodat die in overeenstemming is met de toelichting.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen, waaronder begrepen de toevoeging van twee nieuwe artikelen III en IV in verband met een wijziging in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W06.090081/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In de in artikel I, onderdeel A, tweede lid, in artikel 1, derde lid, SW 1956 opgenomen volzin «Een gift» vervangen door «Een schenking», in overeenstemming met de toelichting op dit lid.
- In het in artikel I, onderdeel B, opgenomen artikel 1a SW 1956 tot uitdrukking brengen dat onder «echtgenoot» tevens wordt verstaan de «geregistreerde partner», in overeenstemming met de toelichting op dit artikel.
- In het in artikel I, onderdeel B, opgenomen artikel 1a, derde lid, onderdeel e, SW 1956 «met geen ander» vervangen door «niet met een ander».
- De in artikel I, onderdeel D, opgenomen vervanging van «het Rijk» door «Nederland» consequent doorvoeren in de SW 1956 (zie met name artikel 12, eerste lid, SW 1956).
- Overeenkomstig de in artikel I, onderdeel G, tweede lid, opgenomen wijziging ook in het tot vijfde lid vernummerde vierde lid van artikel 8 SW 1956 «goederen of bewijsstukken» vervangen door «goederen, bewijsstukken of schuldigerkenningen».
- In de in artikel I, onderdeel M, opgenomen wijzigingsopdracht «tweede lid,» vervangen door «tweede lid, onderdeel b,».
- In het in artikel I, onderdeel S, vierde lid, opgenomen artikel 21, tiende lid, SW 1956 «een aanmerkelijk belang» nader duiden door een verwijzing op te nemen naar de relevante bepalingen in de Wet IB 2001. Voorts in het elfde lid van genoemd artikel «beperkte rechten» vervangen door «van beperkte rechten» en «het daarbij te gebruiken percentage» vervangen door «voor het daarbij te gebruiken percentage.».
- Erin voorzien dat de terminologie «Nederlandse Antillen» in het in artikel I, onderdeel AC, vierde lid, opgenomen artikel 32, eerste lid, onder 8°, onderdeel e, SW 1956, in overeenstemming wordt gebracht met de na de staatkundige hervorming van het Koninkrijk der Nederlanden te hanteren terminologie.
- De in artikel I, onderdeel AE, derde lid, opgenomen tekst van artikel 33, eerste lid, onder 7°, SW 1956 zodanig redigeren dat deze aansluit bij de aanhef van het eerste lid.
- In het in artikel I, onderdeel AE, vierde lid, opgenomen artikel 33, eerste lid, onder 13°, SW 1956 de voorwaarde «, voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontleent van te zijn geschied in het sociaal belang» laten vervallen aangezien ingevolge de verwijzing naar het in artikel I, onderdeel AC, vierde lid, opgenomen artikel 32, eerste lid, onder 8°, al moet worden voldaan aan deze voorwaarde. Voorts onderhavig onder 13° laten eindigen met een punt aangezien onder 14° vervalt ingevolge onderdeel AE, vijfde lid.
- In artikel I, onderdeel AF, een wijziging opnemen van artikel 34 SW 1956 die bewerkstelligt dat dit artikel ook geldt met betrekking tot de instellingen, bedoeld in de artikelen 32, eerste lid, onder 8°, en 33, eerste lid, onder 13°, SW 1956.
- In het in artikel I, onderdeel AH, opgenomen artikel 35b, eerste lid, onderdeel a, SW 1956 «de waarde in het economische verkeer van dat vermogen» vervangen door «de waarde van de onderneming, bedoeld in artikel 21, tiende lid,». Voorts in onderdeel b van dat eerste lid «de waarde van dat vermogen» vervangen door «de waarde going concern».
- Een «C.» plaatsen vóór de wijzigingsopdracht die is opgenomen na artikel III, onderdeel B.
- In artikel X, derde lid, «zoals deze luidde vóór 1 januari 2010» vervangen door «zoals deze luidden onmiddellijk vóór 1 januari 2010». Voorts in het vierde lid van dat artikel «zoals deze wet luidde vóór 1 januari 2010» vervangen door «zoals deze wet luidde onmiddellijk vóór 1 januari 2010».
- Een inhoudsopgave opnemen in de memorie van toelichting.
- In de in de memorie van toelichting opgenomen noten 2, 4, 8, 10, 11 en 12, de verwijzing naar Kamerstukken formuleren overeenkomstig artikel 219 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.
- In de toelichting op het in artikel I, onderdeel L, opgenomen artikel 13 SW 1956 de laatste volzin laten vervallen nu de daarin beschreven situatie niet wordt geregeld in het voorgestelde artikel 13, tweede lid, SW 1956.

- In de toelichting op het in artikel I, onderdeel AC, vierde lid, opgenomen artikel 32, eerste lid, onder 8°, SW 1956 de volzin die aanvangt met «Aangesloten is bij de regelingen in de Wet belastingen op milieu-grondslag» alsmede de drie daarop volgende volzinnen laten vervallen aangezien het behartigen van een sociaal belang al toereikend is omschreven in het vervolg van die toelichting.