



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financien uit de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**T.a.v. mevrouw mr. E.C. Janssen**  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

23 oktober 2001

### **Betreft: Belastingplan 2002-IV. Voorstellen betreffende het successie- en schenkingsrecht**

Geachte leden van de Commissie,

Met betrekking tot de voorgestelde wijzigingen van het successie- en schenkingsrecht en recht van overgang neemt de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna "de Orde") de vrijheid onderstaande punten onder uw aandacht te brengen.

#### **Recht van overgang (voorgestelde art. 1, derde lid, en 5 SW)**

- 1) De Orde onderschrijft de aanpassing van het recht van overgang aan het Europese recht. Deze aanpassing betreft enerzijds het van toepassing worden van de vrijstellingen die ook gelden voor het successie- en schenkingsrecht, op het recht van overgang enerzijds en wijziging van het heffingsobject van het recht van overgang anderzijds. Eerstgenoemde aanpassing wordt bereikt door de introductie van een zgn. 90%-regeling in het voorgestelde art. 1, derde lid, SW. De Orde meent dat een dergelijke 90%-regeling een nuttige aanvulling is voor het recht van overgang dat is verschuldigd in geval van overlijden. De Orde kan deze 90%-toets echter niet plaatsen indien recht van overgang is verschuldigd in geval van schenking. In geval van overlijden wordt, als de erflater in Nederland woonachtig is, het gehele vermogen van de erflater in de heffing van successierecht betrokken. Het is dan mogelijk om vast te stellen of de waarde van hetgeen in aanmerking wordt genomen voor het recht van overgang ten minste 90% uitmaakt van hetgeen zou worden belast met successierecht als de erflater in Nederland woonachtig zou zijn. Schenkingsrecht daarentegen wordt slechts geheven ter zake van een enkele rechtshandeling (schenking) ten aanzien van een enkel vermogensbestanddeel. Met name wordt in geval van schenking niet het gehele vermogen van de schenker in de belastingheffing betrokken, zoals dat wel het geval is met betrekking tot het recht van successie. De Orde vraagt zich dan ook af hoe de 90%-toets moet worden toegepast in geval van schenking. Betreft het bijvoorbeeld een schenking van een in Nederland gelegen onroerende zaak, dan wordt de waarde van de onroerende zaak zowel bij het recht van schenking (als de schenker in Nederland woonachtig is) als bij het recht van overgang (als de schenker in het buitenland woonachtig is) in de belastingheffing betrokken. De waarde is in beide gevallen hetzelfde. Als de Orde het goed ziet, is er dan altijd voldaan aan de 90%-toets. De Orde ziet voor een dergelijke toets dan ook geen nuttige functie weggelegd voorzover het recht van overgang wordt geheven ter zake van schenking.

Gelet op het feit dat het voorgestelde art. 1, lid 3, SW blijkens de memorie van toelichting tot doel heeft om de vrijstellingen van art. 32 en art. 33 SW van overeenkomstige toepassing te laten zijn op het recht van overgang, acht de Orde een meer hierop toegespitste wijziging op zijn plaats. Daartoe zou bijvoorbeeld in een nieuw art. 33a SW kunnen worden bepaald dat de artikelen 32 en 33 van overeenkomstige toepassing zijn op het recht van overgang.

- 2) Naar het oordeel van de Orde is verzuimd om de uitbreiding van het begrip “onroerende zaken” in het voorgestelde art. 5, vijfde lid, SW te completeren met een anti-cumulatiebepaling in art. 24, vijfde lid, SW. De Orde is van mening dat de overdrachtsbelasting die is verschuldigd ter zake van de schenking van de fictieve onroerende zaken van art. 4 Wet BRV, in mindering moet kunnen worden gebracht op het verschuldigde recht van overgang.  
De Orde vraagt voorts de staatssecretaris van Financiën te bevestigen dat met de verwijzing in art. 5, vijfde lid, SW naar art. 4 Wet BRV het volledige art. 4 van de Wet BRV is bedoeld, dus ook het bepaalde in art. 4, derde lid, Wet BRV en niet enkel het bepaalde in art. 4, eerste lid, Wet BRV. De Orde meent dat slechts is bedoeld om recht van overgang te heffen ter zake van een schenking of vererving van aandelen in onroerendezaaklichamen die tot een aanmerkelijk belang behoren, en niet reeds bij elke schenking of vererving van een aandeel in dergelijke lichamen, ook als daarbij geen sprake is van een aanmerkelijk belang.
- 3) De Orde spreekt voorts de hoop uit dat, nu wordt voorgesteld om vanwege mogelijke strijdigheid met Europees recht voor het recht van overgang de leveringsverplichting in mindering te brengen op de juridische eigendom (in situaties waarin de economische eigendom bij een ander berust dan de juridische eigendom), dit ook zal worden toegestaan onder de huidige Successiewet. Voorts spreekt de Orde de hoop uit dat lopende procedures op dit terrein niet verder zullen worden doorgezet, maar in vergelijkbare zin zullen worden beëindigd.

### **Begrip ‘pleegkind’ (art. 19, lid 2, SW)**

Voor de vraag of een pleegkind gedurende vijf jaar tot het huishouden van de pleegouder heeft behoord, geldt volgens het voorgestelde art. 19, tweede lid, SW dat deze termijn moet worden beoordeeld op het moment van aangaan van het partnerschap als bedoeld in art. 19a SW. De Orde meent dat onduidelijk is op welk moment dit partnerschap wordt aangegaan. Is dat het moment waarop de partners feitelijk gaan samenwonen, het moment waarop de samenlevingsovereenkomst notarieel wordt opgemaakt of het moment waarop de zes maanden of twee jaar van samenwonen zijn voltooid?

### **Begrip ‘partner’ (art. 19a SW)**

De Orde onderschrijft de modernisering van het partnerbegrip die in onderhavig wetsvoorstel wordt voorgesteld. Toch geeft het voorgestelde nieuwe partnerbegrip de Orde aanleiding tot de volgende vragen en opmerkingen.

- 1) De Orde acht het minder gelukkig dat een omstrede regeling in de inkomstenbelasting, namelijk het keuze-element voor ongehuwd samenwonenden om fiscaal als partner te worden aangemerkt, ook werking krijgt voor het successie- en schenkingsrecht. Naar de mening van de Orde zou voor de gelijkstelling van ongehuwd samenwonenden met gehuwden voldoende moeten zijn dat ongehuwd samenwonenden een duurzaam gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd met de erflater resp. de schenker. Of zij in de inkomstenbelasting hebben gekozen voor het fiscale partnerschap acht de Orde hiervoor niet relevant. Dit klemt te meer aangezien voor (niet van tafel en bed gescheiden) echtgenoten dit keuze-element geen rol speelt en zij altijd als partner worden aangemerkt.

De Orde meent dat een regeling in de ene wet, i.c. de Wet IB 2001, geen consequenties behoeft te hebben voor een regeling in een andere wet, i.c. de SW, en vreest ook dat belastingplichtigen zich van een dergelijke doorwerking naar het successie- en schenkingsrecht van het al dan niet uitbrengen van de keuze in de inkomstenbelasting om fiscaal als partner te worden aangemerkt, veelal niet bewust zullen zijn.

- 2) Voorts vraagt de Orde zich af hoe de vijfjaarstermijn in het voorgestelde art. 19a, derde lid, onderdeel b, SW moet worden geïnterpreteerd. Dienen de ongehuwde partners gedurende alle vijf kalenderjaren voorafgaand aan het kalenderjaar van overlijden resp. schenking voor de inkomstenbelasting te hebben gekozen voor het fiscale partnerschap of is voldoende dat zij slechts in één van deze vijf kalenderjaren hebben gekozen voor het fiscale partnerschap? Verder acht de Orde een referentieperiode van vijf jaren wel erg lang en geeft in overweging om, vooropgesteld dat de referentieperiode wordt gehandhaafd, de referentieperiode aanzienlijk te bekorten tot bijvoorbeeld twee jaren.
- 3) De Orde vraagt zich verder af hoe het keuze-element uit de partnerregeling moet worden toegepast in situaties waarin partners geen aangifte inkomstenbelasting behoeven in te dienen dan wel partners die wegens het ontbreken van box 3-vermogen geen keuze in de aangifte inkomstenbelasting behoeven te maken. Worden zij dan toch als partners voor de Successiewet aangemerkt?
- 4) Onder de huidige Successiewet geldt voor de gelijkstelling van ongehuwd samenwonenden met echtgenoten het vereiste dat zij gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 5 jaren een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd (art. 24, lid 2, onderdeel a, SW). De Orde vraagt zich af hoe dit zich verhoudt met het keuze-element dat deel uitmaakt van het nieuwe criterium van het voorgestelde art. 19a SW. Stel dat ongehuwd samenwonenden op het moment van inwerkingtreding van deze nieuwe wettelijke regeling voldoen aan het materiële criterium van het huidige art. 24, lid 2, onderdeel a, SW, maar om hun moverende redenen in de inkomstenbelasting niet kiezen voor het fiscale partnerschap, betekent dit dat zij reeds onmiddellijk niet meer kwalificeren als partner voor het successie- en schenkingsrecht en daarmee geen recht hebben op toepassing van de algehele vrijstelling en belastingheffing in tariefgroep I? De Orde acht dit een wel zeer vergaande consequentie van het nieuwe partnerbegrip. Een consequentie waarvan partners zich waarschijnlijk ook niet bewust zullen zijn.
- 5) Onder de huidige wet geldt niet als vereiste voor de gelijkstelling van ongehuwd samenwonenden met echtgenoten dat een notarieel samenlevingscontract is gesloten, met daarin opgenomen een wederzijdse zorgverplichting. Ook voor deze situatie wordt geen overgangsrecht voorgesteld als ongehuwd samenwonenden onder de huidige wet wel kwalificeren voor de gelijkgesteldenregeling, maar onder de voorgestelde wettelijke regeling niet. De Orde pleit voor het opnemen van overgangsrecht ter zake.
- 6) Voorts vraagt de Orde of zij goed begrijpt dat ongehuwd samenwonenden pas kwalificeren als partner voor de Successiewet vanaf het moment dat zij aan alle voorwaarden voldoen en dus vanaf het moment dat zij een notarieel samenlevingsovereenkomst hebben gesloten.
- 7) Verder vraagt de Orde of er inhoudelijke eisen worden gesteld aan de zorgverplichting in het notariële samenlevingscontract en, zo niet, wat dan de inhoudelijke betekenis is van deze voorwaarde.

Tenslotte pleit de Orde voor een goede voorlichtingscampagne voor ongehuwd samenwonenden waarin zij worden gewezen op de aangescherpte nieuwe eisen, met name het vereiste dat een notarieel samenlevingscontract aanwezig is met daarin een wederzijdse zorgverplichting alsmede de gevolgen voor het successie- en schenkingsrecht van het uitbrengen van de keuze in de inkomstenbelasting om al dan niet fiscaal als partner te worden aangemerkt.

### **Waardering ondernemingsvermogen (art. 21, vierde lid, SW)**

De Orde waardeert positief dat het discriminerende onderscheid tussen de waardering van ondernemingsvermogen enerzijds en de waardering van aanmerkelijkbelangaandelen anderzijds in het voorgestelde art. 21, vierde lid, SW wordt beëindigd.

De Orde meent echter dat één en ander moet worden doorgezet in de waardering van de latente belastingschulden. De Orde meent dat er geen reden is om voor de latente belastingschulden uit te gaan van de contante waarde, zoals momenteel het geval is, terwijl voor de in aan te merken nemen waarde van het ondernemingsvermogen en de aanmerkelijkbelangaandelen de waarde in het economische verkeer bepalend is. Als men uitgaat van de fictie dat de onderneming resp. de aanmerkelijkbelangaandelen op het tijdstip van de vererving resp. schenking zijn vervreemd voor de werkelijke waarde, dan behoort men zulks ook te doen voor de verschuldigde inkomstenbelasting. Alsdan is immers de nominale inkomstenbelasting verschuldigd en niet slechts de contante waarde ervan. Ook de Commissie Moltmaker had zulks voorgesteld in haar rapportage. De Orde vraagt waarom er niet voor is gekozen om dit onderdeel van het rapport Moltmaker reeds in onderhavig wetsvoorstel mee te nemen en vraagt wanneer deze theoretisch juiste verruiming van de latente belastingaftrek kan worden verwacht.

### **Bedrijfsopvolging**

- 1) De Orde meent dat de overbrenging van de faciliteit met betrekking tot de schenking en vererving van ondernemingsvermogen van de Invorderingswet naar de Successiewet een goede zaak is. Echter, de nu voorgestelde regeling is ingewikkeld en in de praktijk zeer moeilijk uit te voeren. Ook de huidige gespreide betalings- en kwijtscheldingsregeling wordt in het algemeen in de praktijk als zeer ingewikkeld beschouwd. Naar het oordeel van de Orde is de voorgestelde regeling nauwelijks eenvoudiger. De Orde pleit dan ook voor een meer eenvoudige en inzichtelijke regeling. Gedacht zou bijvoorbeeld kunnen worden aan een algehele waarderingsregel voor ondernemingsvermogen (incl. aanmerkelijkbelangaandelen) van 70% of de invoering van een laag, vast tarief voor ondernemingsvermogen (incl. aanmerkelijkbelangaandelen). De Orde vraagt of dergelijke alternatieven zijn overwogen en waarom dergelijke meer eenvoudige alternatieven uiteindelijk zijn afgewezen.
- 2) Met betrekking tot een aantal meer praktische gevolgen van de regeling vraagt de orde in de eerste plaats de aandacht voor de bijdragen van prof. mr J.K. Moltmaker in WPNR 2001/6461 en I.J.F.A. van Vijfeijken in WFR 2001/1381, waar een aantal punten van het wetsvoorstel kort en kritisch wordt besproken. Met name verdient nadere overweging of het inderdaad wenselijk is de faciliteit niet toe te kennen met betrekking tot vorderingsrechten die hun waarde geheel ontlenen aan de waarde van ondernemingsvermogen. Dit uitgangspunt is ongewenst als daarvan het gevolg is dat de faciliteit niet (geheel) wordt benut, omdat de persoon die ondernemingsvermogen verkrijgt, geen successierecht is verschuldigd of minder successierecht dan het bedrag dat verband houdt met de voorwaardelijk onbelast geconserveerde waarde. Het uitgangspunt compliceert de wettelijke systematiek ook, omdat daardoor op de voet van het voorgestelde art. 53a SW met een binnen twee jaar na het overlijden plaatsgevonden hebbende verdeling rekening moet worden gehouden.

Dit laatste is, afgezien van de heffing van successierecht met betrekking tot de ouderlijke boedelverdeling, een systeemvreemd element in de Successiewet.

De regeling wordt nog nader uitgewerkt bij 'ministeriële regeling' (vgl. bijvoorbeeld art. 35b vijfde lid, en 53b, derde lid, SW). De Orde zou graag zien dat genoemde ministeriële regelingen voor inwerkingtreding ervan aan de Tweede Kamer worden voorgelegd.

- 3) De huidige gespreide betalings- en kwijtscheldingsregeling leidt in de praktijk regelmatig tot vragen. Een belangrijke vraag is bijvoorbeeld op welke wijze de regeling moet worden toegepast als de aandelen van de rechtspersoon die een onderneming drijft, aan een holdingmaatschappij toebehoren. In dit geval vererven de aandelen in de holdingmaatschappij. Onder omstandigheden zijn de aandelen van de holdingmaatschappij gecertificeerd. Het is de vraag of voor de toepassing van de faciliteit in dit soort gevallen de eis moet worden gesteld dat de erfgenaam van de certificaten of de aandelen zelf het beleid in de werkmaatschappij bepaalt. Met name als minderjarige personen aandelen of ondernemingsvermogen erven en de onderneming door een ander dan de minderjarige feitelijk wordt voortgezet (bijvoorbeeld de wettelijk vertegenwoordiger of andere vertrouwenspersoon) rijst de vraag of de faciliteit ook nu niet van toepassing dient te zijn. De Orde acht een nadere toelichting op het in het voorgestelde art. 35b, tweede lid, onderdeel a, SW opgenomen vereiste "dat de onderneming door de verkrijger rechtstreeks wordt voortgezet" derhalve van groot belang. Met name vraagt de Orde om aandacht voor de strekking van de regeling, namelijk het faciliteren van ondernemingsvermogen dat vererft of wordt geschonken. In dit kader kan dan wellicht ook antwoord worden gegeven op de vraag of de faciliteit van toepassing is als ondernemingsvermogen "vrij van recht" wordt verkregen. Ook is van groot belang dat voor de praktijk geen onduidelijkheid bestaat over de toepassing van de faciliteit als het ondernemingsvermogen gesplitst, dat wil zeggen in de vorm van bloot eigendom en vruchtgebruik, vererft of wordt geschonken.

Tenslotte vraagt de Orde in dit verband of het beleid dat ten aanzien van de huidige regeling wordt gevoerd, blijft gehandhaafd, waardoor de faciliteit ook van toepassing is als een ouder de onderneming verkoopt aan een kind en de koopsom vervolgens kwijtscheldt. Materieel lijkt dit immers sterk op schenking van het ondernemingsvermogen.

### **Vrijstellingen, samenvoegingen, e.d.**

De Orde vraagt of voor de toepassing van de artikelen 25, 26, 27 en 28 SW pas sprake is van partners als de periode van twee jaar samenwonen is verstreken. Voorts vraagt de Orde of voor gehuwden en geregistreerde partners de algehele vrijstelling en toepassing van tariefgroep I ook geldt als van samenwoning feitelijk geen sprake is of is geweest.

### **Overige onderwerpen**

Tenslotte vraagt de Orde aandacht voor de kwestie van de internationale dubbele belastingheffing. In de internationale toewijzingsregels voor het successie- en schenkingsrecht is het recht om de verwerving van aandelen, daaronder begrepen aanmerkelijkbelangaandelen, te belasten veelal toegewezen aan het woonland van de erflater resp. schenker. Zo verleent Nederland op grond van artikel 47 BvdB 2001 geen vrijstelling of credit voor binnenlands belastingplichtigen die in het buitenland worden belast voor de verkrijging van dergelijke vermogensbestanddelen. Dit zal in het buitenland ook vaak niet het geval zijn. Het gevolg hiervan is dat de schenking of vererving dubbel wordt belast, hetgeen naar de mening van de Orde niet gewenst is. De Orde vraagt de Staatssecretaris om een reactie op dit punt.

**Tekstuele aspecten:**

Ziet de Orde het juist dat de volgende tekstuele aanpassingen gewenst zijn?

- 1) In het wetsvoorstel is nagelaten om art. 11, vijfde lid, sub 1, SW te laten vervallen. In deze bepaling wordt verwezen naar art. 7 SW, welk artikel op basis van het wetsvoorstel zal vervallen;
- 2) Art. 32, punt 4 (onderdeel R) van het voorstel luidt als volgt: "In de laatste volzin van het eerste lid wordt 'in de gevallen bedoeld in de letters a, b, c, e, en f' vervangen door: in de gevallen, bedoeld onder de letters b, c en f. Dit moet naar de mening van de Orde zijn 'In de laatste volzin van het eerste lid, onderdeel f, wordt 'in de gevallen enz.

**Invorderingswet (art. 25, zeventiende lid, Inv.wet)**

De Orde juicht toe dat in geval van staking van een onderneming in de inkomstenbelasting als gevolg van overlijden van de ondernemer of medegerechtigde de belastingheffing die hiervan het gevolg is, t.w. heffing van inkomstenbelasting over de stakingswinst én heffing van successierecht over de waarde van het vererfde ondernemingsvermogen, wordt gemitigeerd door een uitstel-van-betalingsregeling in de Invorderingswet (het voorgestelde art. 25, zeventiende lid, Inv.wet). Op deze wijze wordt in elk geval een tegemoetkoming geboden voor het vervallen van het overlijdenstarief van 20% in de Wet IB 2001 per 1 januari 2001. De Orde meent echter dat hierbij ten onrechte geen vergelijkbare tegemoetkoming is getroffen voor het vervallen van de bijzondere faciliteit van het successiedividend van art. 57b, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 1964, hoewel zulks tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 wel was toegezegd. Het oude art. 57b, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 1964 maakte het immers mogelijk om ter voldoening van het ter zake van de vererving van de aandelen verschuldigde successierecht tegen een gematigd inkomstenbelastingtarief van 20% dividenden uit te keren. De Orde vraagt om een nadere toelichting waarom ook voor het vervallen van genoemde successiedividendfaciliteit in het huidige wetsvoorstel geen tegemoetkomende regeling is getroffen en wanneer deze tegemoetkomende regeling kan worden verwacht.

**Slot**

De Orde zou het op prijs stellen indien u het bovenstaande in uw beraadslagingen en in uw discussie met de Staatssecretaris zou betrekken. Een kopie van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde gaarne bereid de inhoud van deze brief verder toe te lichten.

Hoogachtend,

mr. M.J. van Dieren