

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 4 juni 2009

Betreft: **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel (nr. 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)'**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: 'de Orde') heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel, nr. 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)', hierna: het wetsvoorstel. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie.

Dit commentaar vangt aan met een algemene beschouwing van het gehele wetsvoorstel en vervolgt met artikelsgewijze commentaarpunten. Daarbij wordt verwezen naar de letters, de artikelen en onderwerpen van het voorstel.

Algemeen

De Orde is verheugd over de bereikte vereenvoudiging van de tariefstructuur en het vervangen van de drempelvrijstellingen door voetvrijstellingen. Op een aantal, in het hiernavolgende artikelsgewijs commentaar uitgewerkte, onderdelen heeft de Orde echter kritiek, het betreft in het bijzonder de volgende punten:

- De Orde is van mening dat de inperking van het toepassingsbereik van de bedrijfsopvolgingsregeling (in het bijzonder bij de verkrijging van een medegerechtigdheid en van preferente aandelen) de praktijk onnodig bemoeilijkt. De Orde adviseert om de voortzettingseis volledig in overeenstemming te brengen met de regelingen in de inkomstenbelasting. De Orde dringt er met klem op aan om de aanscherping van de voortzettingseis inzake het beperken van de rechten op de verkregen onderneming te schrappen. Ook pleit de Orde ervoor dat een voor bezwaar vatbare beschikking kan worden gevraagd waarin wordt bevestigd dat aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan.
- De Orde maakt bezwaar tegen het feit dat in de voorgestelde regeling voor afgezonderd particulier vermogen geen rekening wordt gehouden met eventuele heffing in het verleden bij instelling van het vermogen en dat de regeling kan leiden tot heffing bij personen die geen of slechts ten dele voordeel zullen genieten van het afgezonderd particulier vermogen (de tegenbewijsregeling biedt onvoldoende waarborgen). Ook bepleit de Orde uitbreiding van het overgangsrecht tot afspraken ter zake van successie- en schenkingsrecht.
- De Orde pleit voor een duidelijkere invulling van de begrippen SBBI en ANBI en pleit ervoor om de charitatieve, wetenschappelijke en culturele instellingen niet uit artikel 6.33 Wet IB te schrappen. Bovendien pleit de Orde voor overgangsrecht voor periodieke giften aan instellingen die door de aanscherping van de activiteiteneis de ANBI-status in 2010 verliezen.
- De Orde pleit ervoor de op de herroepelijke schenking gerichte inperkingen slechts van toepassing te laten zijn op situaties waarin het terugdraaien van de schenking enkel van de wil van de schenker afhankelijk is.
- De Orde vindt het voorstel om voor de heffing van schenkbelasting af te wijken van het civielrechtelijke moment van schenking ongewenst.
- De Orde pleit voor een tegenbewijsregeling voor de waardering van onroerende zaken.
- Om toepassing op bonafide situaties te voorkomen pleit de Orde er voor om de eis van een bezitstermijn van één jaar in de Natuurschoonwet alleen te stellen in situaties waarin de erflater het landgoed heeft verworven van de persoon die na het overlijden erft.
- De Orde heeft grote bezwaren tegen het feit dat de maatregelen in dit wetsvoorstel deels worden gefinancierd met maatregelen die deel gaan uitmaken van het nog in te dienen Belastingplan 2010. Het parlement wordt hierdoor bij de behandeling van het Belastingplan 2010 voor een voldongen feit geplaatst.

De Orde wijst er op dat het behandelingsschema van dit wetsvoorstel zoals vastgelegd tijdens de procedurevergadering van 22 april 2009 (behandeling op 8, 9 of 10 september en stemmen op 15 september) erg krap is en nauwelijks ruimte biedt voor een volwaardig parlementair debat en nadere toelichting op het wetsvoorstel.

Dit geeft in het bijzonder aanleiding tot bezorgdheid waar het gaat over de nieuwe elementen in dit wetsvoorstel die nog niet eerder openbaar waren gemaakt, zoals de 30-dagen-clausule, de aanscherping van de voortzettingseis bij beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling, de nieuwe regels voor medegerechtigdheid en preferente aandelen en de ministeriële regeling voor de toerekening van ondernemingsvermogen bij holdings in de bedrijfsopvolgingsregeling, de aanscherping van de ANBI-criteria en de introductie van de SBBI.

Artikelsgewijs commentaar

Artikel I: Successiewet 1956 (hierna SW)

A

Artikel 1, eerste lid SW: naam

De naamswijziging van successierecht en schenkingsrecht in erfbelasting en schenkbelasting ontmoet geen bezwaar, zij het dat de Orde de term van schenkbelasting niet fraai vindt omdat deze term meer aan drank doet denken dan aan een belasting over een schenking. De term schenkingbelasting verdient de voorkeur. Hetzelfde geldt voor de term erfbelasting die naar de mening van de Orde eerder associaties oproept met een grondbelasting dan met het successierecht. De Orde stelt in lijn met het voorgaande dan ook voor de term erfbelasting te vervangen door de term erfenisbelasting. De Orde stelt tevens voor om ook de naam van Successiewet 1956 te veranderen in Wet Schenking- en erfenisbelasting 2009.

Artikel 1, tweede lid SW: rente

De Orde mist in het wetsvoorstel een oplossing voor de problemen in de praktijk met betrekking tot renteclausules in testamenten. De Orde stelt voor om dit te regelen in een nieuw artikel 1 lid 2. Strekking van dit artikel zou moeten zijn dat verkrijgingen ingevolge een overeenkomst met betrekking tot rentevergoeding bij de verdeling van een nalatenschap als erfrechtelijke verkrijgingen beschouwd worden, indien een dergelijke rentevergoeding binnen de met inachtneming van artikel 45 vastgestelde aangiftetermijn wordt overeengekomen.

Artikel 1, derde lid SW: vermogensverschuivingen tussen partners

De Orde heeft met genoegen geconstateerd dat de positie van de samenwonende partner gelijk gesteld wordt aan die van een huwelijks- of geregistreerde partner. Daaraan ligt ten grondslag de verzorgingsgedachte die beide partners jegens elkaar hebben. Vanuit deze gedachte redenerend is de Orde van mening dat vermogensverschuivingen tussen partners geschieden als uitvoering van deze verzorgingsverplichting. Voorzover hier al een schenking te constateren is, zou deze vrijgesteld behoren te zijn op grond van een natuurlijke verbintenis.

De Orde stelt voor om in de Successiewet op te nemen dat vermogensverschuivingen tussen partners voor de toepassing van deze wet geen schenking zijn. Dit zal ook de eenvoud in de uitvoering zeer bevorderen.

De Orde is van mening dat het besluit met betrekking tussen schenkingen tussen echtgenoten bij wijziging van 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M alsdan kan vervallen.

Artikel 1, derde lid, laatste volzin SW: moment van schenking

De Orde vindt het voorstel om voor de heffing van schenkbelasting af te wijken van het civielrechtelijke moment van totstandkoming van de schenking ongewenst om de redenen zoals hierna genoemd.

Indien in de Nederlandse regeling - in afwijking van hetgeen internationaal gebruikelijk is - wordt bepaald dat de schenking tot stand komt op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat, kan dubbele heffing dan wel een heffingsvacuüm ontstaan.

Dubbele heffing ontstaat bijvoorbeeld in de volgende situatie. Een inwoner van België schenkt onder een opschortende voorwaarde aan zijn kinderen. In België is het belastbare moment van de schenking het moment van het tot stand komen van de schenking. Overigens heft België de verschuldigde schenkbelasting op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat, het huidige Nederlandse systeem. Vervolgens emigreert de inwoner van België naar Nederland. De voorwaarde gaat in vervulling als de woonplaats van deze persoon in Nederland is. Dit betekent dat bij de voorgestelde wettekst Nederlandse schenkbelasting verschuldigd is, maar ook Belgisch schenkingrecht. Voor deze dubbele heffing bestaat geen verrekeningsmogelijkheid.

Een volgende vraag is op welke wijze de heffing moet plaatsvinden als de schenker is overleden op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat? Is sprake van een postume schenking? Dit speelt des te meer bij een tweetrapsschenking (fideï-commissaire schenking of schenking over de hand).

Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Opa woont in België. Hij doet een schenking aan zijn zoon onder de ontbindende voorwaarde dat het kind van de zoon (kleinkind) nog in leven is op het moment dat de zoon overlijdt. Het kleinkind verkrijgt onder de opschortende voorwaarde dat het nog in leven is op het moment dat zoon overlijdt. De schenking aan het kleinkind wordt voor de schenkbelasting geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Dit betekent dat de schenking tot stand komt bij overlijden van zoon. Het is niet onwaarschijnlijk dat Opa op dat moment al overleden is. Op welke wijze moet op dat moment bepaald worden waar Opa woont?

De Orde geeft daarom in overweging om de voorgestelde bepaling te laten vervallen en het huidige wettelijke systeem te handhaven. Indien de wetgever de voorgestelde bepaling niet schrapt, zou naar de mening van de Orde overgangsrecht noodzakelijk zijn. Te denken valt aan remigrerende schenkers die buiten het bereik van de SW 1956 schenkingen onder opschortende voorwaarde hebben gedaan. Voor een nadere uitwerking wordt verwezen naar F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, WFR 2009/6815.

Artikel 1 SW: vervallen recht van overgang

De Orde vindt het een goede zaak dat het recht van overgang wordt afgeschaft. In de brief d.d. 29 april 2009 IFZ/2009/281M heeft de staatssecretaris aangegeven dat het BVDB 2001 zal worden aangepast in verband met deze voorgestelde afschaffing. In dit kader merkt de Orde op dat zij het wenselijk vindt dat de uitzondering in de laatste volzin van artikel 48 lid 1 BVDB vervalt, zodat niet indirect via de "tienjaarsfictie" toch nog wordt geheven.

B

Artikel 1a SW: partnerbegrip

De Orde spreekt zijn waardering uit voor de wijziging van het partnerbegrip. De Orde vraagt zich echter af of het niet beter is direct een koppeling aan te brengen aan het in de Algemene wet inzake rijksbelastingen te introduceren basis-partnerbegrip (zie de brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal d.d. 15-04-2009 met kenmerk DB/2009/181M). In het voorgestelde artikel 1a SW 1956 is geen bepaling opgenomen vergelijkbaar met het huidige artikel 1.2, zesde lid, Wet IB 2001. Betekent dit dat wanneer men meerdere echtgenoten heeft, niet de echtgenoot uit de oudste verbintenis als partner wordt aangemerkt, maar dat men op basis van het eerste lid van artikel 1a SW 1956 een keuzevrijheid heeft, mits men maar één echtgenoot als partner aanwijst? Kan die keuze in een ander jaar (bijvoorbeeld voor de schenkbelasting) worden herzien? Geeft dit niet te veel manipulatiemogelijkheden en is het opnemen van een bepaling vergelijkbaar met het huidige artikel 1.2, zesde lid, Wet IB 2001 niet aan te bevelen?

Naar het oordeel van de Orde kan de voorwaarde van het derde lid, onderdeel e, van artikel 1a SW 1956 te rigide zijn voor het aanmerken als partner in de situatie van een samenlevingsvorm met meer dan twee personen. Bij een dergelijke samenlevingsvorm zou het naar het oordeel van de Orde mogelijk moeten zijn – met inachtneming van het eerste lid – twee personen als elkaars partner aan te merken.

De Orde constateert dat de kinderen van samenwonende partners voor de toepassing van de Successiewet niet hetzelfde behandeld worden als kinderen van gehuwde of geregistreerde partners. In de Wet Inkomstenbelasting 2001 is in artikel 1.2, vijfde lid bepaald dat voor de toepassing van de Wet Inkomstenbelasting 2001 voor de bepaling van aanverwantschap de kwalificatie als partner gelijkgesteld wordt met het huwelijk. De Orde ziet geen reden om onderscheid te maken tussen de behandeling van stiefkinderen van gehuwden en “stief”kinderen van samenwoners in de verschillende wetten. De Orde stelt voor om in artikel 19 van de Successiewet een bepaling op te nemen met dezelfde strekking als artikel 1.2, vijfde lid van de Wet Inkomstenbelasting 2001.

I

Artikel 10 SW: fictie genotsrechten

De Orde vraagt zich af of het doel van de wijzigingen, te weten het duidelijker tot uitdrukking brengen van de bedoeling van artikel 10, op grond van de voorgestelde wettekst wordt bereikt. De Orde constateert dat als gevolg van de ruime formulering de fictiebepaling bij een verkeerde uitleg zijn doel voorbij kan schieten.

Eén van de testamentenvormen die, zo leidt de Orde ook af uit de titel van paragraaf 8.5 op pagina 22 van de MvT, onder de reikwijdte van artikel 10 wordt gebracht betreft het ik-opa-testament. Onduidelijk op grond van de wettekst alsmede de MvT is op welke wijze deze testamentvorm in de heffing wordt betrokken. Bij overlijden van de erflater wordt de heffing verdeeld over de erfgenamen/kinderen en de lastbevoordeelde/kleinkinderen. Per saldo wordt dan ook de volle waarde van de nalatenschap in de heffing van de erfbelasting betrokken, net als bij het klassieke vruchtgebruiktestament. Wanneer vervolgens de erfgenaam/het kind komt te overlijden, komt de nominale waarde van de schuld aan de lastbevoordeelde/het kleinkind in mindering op diens nalatenschap.

De nominale schuld aan de lastbevoordeelde/het kleinkind kan een zodanige waarde hebben, dat deze schuld (deels) in mindering komt op het (eigen) vermogen dat de erfgenaam/het kind reeds bezat alvorens van de erflater te erven. Begrijpt de Orde het goed dat bedoeld is slechts in de heffing van artikel 10 te betrekken de waarde die ten koste is gegaan van dit eigen vermogen, derhalve van het vermogen dat de erfgenaam bezat alvorens van de erflater te erven? In dat geval zou het de voorkeur van de Orde hebben de wettekst op dit punt te verduidelijken. Een andere lezing zou volgens de Orde namelijk leiden tot een overkill, aangezien dan ook testamentvormen als de wettelijke verdeling, de ouderlijke boedelverdeling en het keuzelegaat tegen inbreng onder de reikwijdte worden gebracht, hetgeen naar de Orde aanneemt, niet gewenst is.

De Orde merkt op dat bij een ruime uitleg van het voorgestelde art. 10 ook de zogenaamde turboverdeling in combinatie met een vruchtgebruik onder de reikwijdte van de bepalingen zou kunnen vallen. Bij een turboverdeling worden alle activa en passiva van de gemeenschap toegedeeld aan de nalatenschap, en wordt vervolgens een vruchtgebruik gevestigd. Naar de mening van de Orde wordt hierdoor niets aan de nalatenschap van de erfenis van de langstlevende onttrokken, zodat art. 10 hierop niet van toepassing zou moeten zijn.

Daarnaast vraagt de Orde zich af of onder de reikwijdte van artikel 10 ook wordt gebracht de situatie dat ouder en kind gesplitst respectievelijk het vruchtgebruik en de blote eigendom van een vermogensbestanddeel aankopen. In het verleden heeft deze wijze van aankoop veelvuldig plaatsgevonden met de gedachte dat deze opzet fiscaal effect sorteerde. Indien beoogd is deze situatie onder de reikwijdte te brengen, mag naar de mening van de Orde van een betrouwbare overheid worden verwacht dat voor reeds bestaande situaties van gesplitste aankoop een overgangsregeling wordt opgenomen.

Gegeven voornoemde opmerkingen en de wens om discussies in de toekomst omtrent de werking van artikel 10 zoveel mogelijk te voorkomen, zou de Orde een nadere toelichting op de beoogde reikwijdte van het artikel op prijs stellen.

J

Artikel 11 SW: fictie bij uitgestelde levering

De Orde is bezorgd over het feit dat op grond van de letterlijke tekst van artikel 11 lid 4 zou kunnen worden geoordeeld dat een verplicht, wederkerig finaal verrekenbeding in huwelijksvoorwaarden, dat werking heeft bij overlijden, onder de heffing van de erfbelasting valt.

Nu hierover niets is vermeld in de MvT, gaat de Orde ervan uit dat niet is beoogd de strekking van deze fictiebepaling (in de huidige wet artikel 7) te wijzigen. De Orde wijst hierbij tevens op het arrest van 27 juni 1990 (BNB 1990/255), waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat bij een verplicht, wederkerig finaal verrekenbeding het huwelijksgoederenregime tussen echtgenoten gelijk moet worden gesteld aan de algehele gemeenschap van goederen. Hieruit kan volgens de Orde worden afgeleid dat ook onder de nieuwe wettekst een verplicht, wederkerig finaal verrekenbeding niet onder de fictiebelasting valt. De Orde zou een bevestiging van haar visie op dit punt op prijs stellen.

Indien wel beoogd is de fictiebepaling op voornoemd punt te verruimen, dan wijst de Orde erop dat dit tot maatschappelijk ongewenste situaties zou kunnen leiden. Immers, menig akte van huwelijksvoorwaarden bevat een dergelijk finaal verrekenbeding. Het in de heffing betrekken van een vordering uit hoofde van een finaal verrekenbeding zal ongetwijfeld de wens met zich brengen om de huwelijksvoorwaarden op dit punt aan te passen. Deze dan min of meer gedwongen aanpassing leidt tot een niet onaanzienlijke "operatie" met financiële en/of praktische complicaties. Immers, voor wijziging van huwelijksvoorwaarden moet (opnieuw) overeenstemming worden bereikt tussen de betreffende echtgenoten.

L

Artikel 13 SW: fictie levensverzekeringen

De Orde ondersteunt de voorgestelde aanpassing op grond waarvan een overkill in de wijze van heffing van uitkeringen bij levensverzekeringen wordt weggenomen.

N

Artikel 15 SW: fictie inzake renteloze/laagrentende direct opeisbare lening

De Orde zou een nader toelichting op de reikwijdte van dit nieuwe artikel op prijs stellen. Onduidelijk is bijvoorbeeld wat verstaan dient te worden onder 'een geldlening'. Als voorbeeld noemt de Orde vergoedingsrechten tussen echtgenoten als reprise en récompense. Dergelijke rechten zijn opeisbare vorderingen, die op grond van de redelijkheid en billijkheid tussen de echtgenoten in beginsel pas ter gelegenheid van de verdeling van de ontbonden gemeenschap worden geïnd. De Orde vraagt zich af of de fictiebepaling zover strekt dat dit soort vordering/schuld-verhoudingen die voortvloeien uit het huwelijksvermogensrecht daaronder vallen. Hetzelfde geldt voor vorderingen en schulden die over en weer ontstaan bij verdeling van een (huwelijks)goederengemeenschap en opeisbare vorderingen voortvloeiend uit het erfrecht. Wat betreft deze laatstgenoemde vorderingen, kan gedacht worden aan de situatie dat een vordering op grond van de wettelijke verdeling tijdens leven opeisbaar is geworden (doordat één van de gronden van opeisbaarheid zich heeft voorgedaan) en de schuldeiser vervolgens niet overgaat tot het opeisen daarvan.

De Orde is van mening dat vorengenoemde vordering/schuld-verhoudingen niet onder de reikwijdte van de fictiebepaling zouden moeten vallen, mede gezien de maatschappelijke ongewenstheid hiervan en stelt voor nadrukkelijk op te nemen dat vordering/schuld-verhoudingen die voortvloeien uit het huwelijksvermogensrecht (waaronder mede te verstaan de verdeling van een (huwelijks)gemeenschap) en uit het erfrecht, buiten de werking van het artikel vallen.

De Orde begrijpt dat artikel 15 met name is ingevoerd om laagrentende, direct opeisbare leningen binnen familieverband in de heffing te betrekken. In dat kader vraagt de Orde zich af of ook bedoeld is op grond van deze fictiebepaling in de heffing te betrekken: laagrentende, direct opeisbare leningen tussen de directeur-grootaandeelhouder en zijn vennootschap danwel tussen twee vennootschappen onderling. Het heeft de voorkeur van de Orde dat meer duidelijkheid wordt verstrekt over de reikwijdte van het artikel, zowel in de wettekst als in de toelichting daarop.

Begrijpt de Orde het goed dat uit de zinsnede 'van dag tot dag' moet worden afgeleid dat het vruchtgebruik dient te worden berekend op basis van een enkelvoudige rente?

De Orde vraagt zich af of door toevoeging van lid 2 uitdrukkelijk is beoogd om van artikel 27 SW af te wijken? Zo ja, met welk doel is afgeweken?

De Orde stelt ter verduidelijking voor in lid 2 toe te voegen dat, in de situatie dat de schuldeiser niet meer in Nederland woont of geacht wordt te wonen, het totale bedrag wordt geacht te zijn geschonken op de laatste dag dat de schuldeiser nog in Nederland woont of geacht wordt te wonen.

O en P

Artikelen 16, 17 en 17a SW: afgezonderd particulier vermogen

Zie het commentaar bij artikel II, A en C.

R

Artikel 20 lid 5 en lid 6 SW: aftrekposten op de nalatenschap

Artikel 20 lid 5 en lid 6 SW wijzigt niet. Naar de mening van de Orde speelt met betrekking tot de belastinglatenties van lid 5 en lid 6 echter een tweetal issues:

1. De latenties worden niet op de nominale waarde gesteld. De Commissie Moltmaker had geadviseerd dit wel te doen vanuit de vervreemdingsfictie die ten grondslag ligt aan het vererven. Als de werkelijke waarde ten sterfdage als uitgangspunt wordt genomen, zou het consequent zijn om ook de werkelijke nominale belastingschuld te hanteren. Voordeel hiervan is ook dat in de IB de keuze tussen wel of niet afrekenen hier niet meer door wordt beïnvloed.

Tevens merkt de Orde op dat de latente IB-aftrek voor ondernemingsvermogen 20% bedraagt, hetgeen in de oude Wet IB 1964 bij een stakingstarief van 45% iets minder dan de helft was. De ab-latentie bedraagt 6,25%, hetgeen een kwart is van het nominale tarief (destijds was dit 5% hetgeen ook een kwart was van het nominale tarief van 20%). In vergelijking met de latente aftrek voor ondernemingsvermogen zou het de Orde redelijk voorkomen als de latente ab-aftrek wordt opgetrokken naar 10%, te meer ook omdat thans vaker dan vroeger wel degelijk ab-inkomen (in de vorm van dividend) wordt genoten. Voorts zou de Orde er voorstander van zijn dat de latentie voor ondernemingsvermogen wordt opgetrokken naar 25%, misschien zelfs naar 30% zoals dat ook geldt voor stamrechten, nu het toptarief in box 1 52% bedraagt (en het stakingstarief ad 45% met ingang van 2001 is afgeschaft);

2. Er geldt thans geen latente aftrek voor ter beschikking gesteld vermogen dat vererft. Dit betreft met name het aan de BV ter beschikking gestelde bedrijfspand. In de IB kan hierop een doorschuifregeling worden toegepast (art. 3.95 jo. art. 3.62 IB). De erfgenaam neemt dan de IB-claim van de erflater over. Naar de mening van de Orde ligt het voor de hand hiervoor ook een latente aftrek te geven in de successiesfeer, net als voor ondernemingsvermogen en ab-aandelen. In de huidige systematiek zou die latente aftrek 20% kunnen zijn (zie echter de opmerkingen hierboven over de percentages), gelijk aan

het ondernemingsvermogen, aangezien ter beschikking gesteld vermogen ook in box 1 tegen maximaal 52% wordt belast.

S

Artikel 21 SW: waardering woningen

Voorgesteld wordt om voor de waardering van onroerende zaken die als woningen in gebruik zijn, aan te sluiten bij de WOZ-waarde. Met het oog op de praktische uitvoerbaarheid vindt de Orde dit een goede zaak. De Orde is echter van mening dat de wet wel in een tegenbewijsregeling voor de belastingplichtige moet voorzien. Zie ook hierna.

Het is de Orde niet duidelijk bij welke WOZ-waardepeildatum wordt aangesloten. De tekst “voor het kalenderjaar waarin de verkrijging plaatsvindt” is niet duidelijk. Gaat het om de WOZ-waarde die is vastgesteld per 1 januari van het jaar waarin de verkrijging plaatsvindt? Of gaat het om de WOZ-waarde met waardepeildatum die geldt voor het belastingjaar waarin de verkrijging plaatsvindt. Deze laatstgenoemde waardepeildatum ligt namelijk één jaar vóór de ingang van het belastingjaar waarvoor de WOZ-waarde wordt vastgelegd. Dit zou betekenen dat wanneer iemand op 30 december 2011 komt te overlijden, de WOZ-waarde met waardepeildatum 1 januari 2010 geldt. Dit is bijna 2 jaar eerder. Onder de huidige economische omstandigheden, maar ook meer in het algemeen, is de kans reëel dat de werkelijke waarde van de desbetreffende woning op de overlijdensdatum afwijkt. De Orde verzoekt te verduidelijken om welke waardepeildatum het gaat en om in een tegenbewijsregeling te voorzien.

Over de waardering van onroerende zaken merkt de Orde nog het volgende op. 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 toepassing van artikel 10 SW heeft geleid, plaatsvond. De Raad van State heeft in zijn advies d.d. 3 april 2009 op het onderhavige wetsvoorstel gevraagd om codificatie van deze resolutie in de SW. In het nader rapport betreffende het wetsvoorstel heeft de staatssecretaris aangegeven, genoemde resolutie niet te codificeren omdat deze zal worden ingetrokken. De Orde vindt het merkwaardig dat dit niet is opgenomen in de gewijzigde Memorie van Toelichting en verzoekt de staatssecretaris alsnog op korte termijn hier duidelijkheid over te geven. In de praktijk blijkt namelijk dat het overdragen van de bloot eigendom van woningen vaak is geadviseerd met het oog op genoemde resolutie. Door genoemde resolutie is de “pijn” van artikel 10 SW niet zo groot.

Indien de resolutie inderdaad wordt ingetrokken, verdient het volgens de Orde aanbeveling om in een overgangsregeling te voorzien. In het kader van genoemd advies van Raad van State om in een overgangsregeling te voorzien voor bestaande levensverzekeringen binnen familieverband en verkopen met uitgestelde leveringen, heeft de staatssecretaris aangegeven niet in een overgangsregeling voor genoemde overeenkomsten te willen voorzien. De reden hiervoor is dat 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, volgens de staatssecretaris tot het bekend worden van genoemde arresten als belastbare feiten werden beschouwd.

Los van het feit of dit inderdaad een rechtvaardiging is om voor genoemde overeenkomsten geen overgangsrecht te creëren, gaat dit argument voor artikel 10 SW-situaties waarbij onroerende zaken (in bloot eigendom) zijn overgedragen, niet op. De Orde dringt er derhalve op aan dat wanneer genoemde resolutie inderdaad wordt ingetrokken, te voorzien in een overgangsregeling voor bestaande situaties.

V en W

Artikelen 25 en 26 SW: samentelling

De Orde verzoekt de in de artikelen 25 en 26 SW 1956 genoemde samentelling niet te doen plaatsvinden ingeval de echtgenoten (geregistreerde partners) een verzoek tot echtscheiding (verzoek tot ontbinding van het geregistreerd partnerschap) respectievelijk tot scheiding van tafel en bed hebben ingediend. Zeker vanaf dat moment zien echtgenoten (geregistreerde partners) zich niet meer als partners van elkaar. Daarmee zou ook beter worden aangesloten bij het wetsvoorstel 'Wijziging van de titels 6, 7 en 8 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek (aanpassing wettelijke gemeenschap van goederen)', Kamerstuknummer 28 867, waarin is voorgesteld dat de (huwelijks)gemeenschap wordt ontbonden op het tijdstip van indiening van het verzoek tot echtscheiding (ontbinding van het geregistreerd partnerschap) respectievelijk tot scheiding van tafel en bed (zie artikel 1: 99 BW).

AC en AE

Artikelen 32 en 33 SW: algemeen

De Orde merkt op dat de SW in art. 32 en 33 van oudsher een wat vreemde onderverdeling in leden en nummers kent. Gebruikelijk in de belastingwetgeving is een artikel eerst onder te verdelen in leden, dan in onderdelen (letters van het alfabet) en dan in nummers (ten eerste, tweede etc.) en tot slot, als dat nodig is, in sub 1^o, 2^o etc. In de SW komt de alfabetletter na de sub 1^o. Dat maakt art. 32 en 33 SW lastig en ondoorzichtig leesbaar. Aanbeveling verdient het beide artikelen te stroomlijnen en op een wijze op te schrijven zoals elders in de belastingwetgeving ook gebruikelijk is.

Artikel 32 SW, eerste lid, onder 8^o en artikel 33 SW, eerste lid, onder 13: SBBI

De Orde vindt het positief dat ervoor gekozen is om de verschillende, in het Belastingplan 2009 opgenomen vrijstellingen te laten vervallen en te vervangen door één vrijstelling voor instellingen die een sociaal belang behartigen (hierna: SBBI). De Orde is echter bezorgd over het feit dat in de MvT nauwelijks is toegelicht wat onder het begrip 'sociaal belang' moet worden verstaan. In hoofdstuk 4 van de MvT staat slechts dat, om als SBBI te kunnen worden aangemerkt, de instelling activiteiten moet ontplooiën voor en met mensen, activiteiten waaraan een grote maatschappelijke waarde kan worden toegekend omdat zij een belangrijke bijdrage leveren aan een gezonde en veerkrachtige samenleving en de sociale cohesie bevorderen. Op pagina 39 van de MvT staat nog een aantal voorbeelden van instellingen die een sociaal belang behartigen en wordt aangegeven dat vrijwilligers een aanwijzing kunnen zijn voor het sociaalbelangkarakter. Opmerkelijk genoeg staat daar tevens dat in hoofdstuk 6 van de MvT 'uitgebreid (is) toegelicht' wat onder het behartigen van een sociaal belang is verstaan. In hoofdstuk 6 staat echter slechts dat deze instellingen van groot belang worden geacht en wordt verder naar hoofdstuk 4 verwezen, waar slechts de bovengenoemde zin staat. De Orde is van mening dat dit niet als een uitgebreide toelichting kan worden gekenschetst.

De Orde zou graag een parlementaire discussie zien over de invulling van dit begrip, omdat het primair een politiek en niet een juridisch begrip betreft, waardoor het meer voor de hand ligt dat de wetgevende macht hier invulling aan geeft dan de Belastingdienst en de rechter. In elk geval is het naar de mening van de Orde voor de praktijk van groot belang dat de staatssecretaris een uitvoerigere toelichting geeft op het begrip 'sociaal belang behartigende instellingen'. De Orde adviseert om een aantal voorbeelden in de wet op te nemen van instellingen die in elk geval kwalificeren.

De Orde constateert in dit kader dat de voorgestelde wettekst geen aanwijzing geeft over de mate waarin een SBBI het sociaal belang moet behartigen. Naar de mening van de Orde is het van belang dat ook op dit punt een nadere toelichting wordt gegeven.

Zonder een nadere toelichting op het SBBI-begrip ontstaat rechtsonzekerheid. Deze rechtsonzekerheid wordt bovendien vergroot, doordat het wetsvoorstel niet de mogelijkheid opent om een voor bezwaar vatbare beschikking aan te vragen waarin is bepaald of een instelling al dan niet kwalificeert als een SBBI. Dit betekent dat pas als daadwerkelijk een schenking is gedaan of een erfenis is ontvangen, de vraag aan de rechter kan worden voorgelegd of een instelling als een SBBI is aan te merken. Bij een negatief antwoord betekent dit echter dat direct belasting moet worden betaald. Als vooraf zekerheid kan worden gevraagd door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking, speelt dit probleem niet. Het ontbreken van de mogelijkheid een voor bezwaar vatbare aanwijzingsbeschikking te vragen, levert dezelfde rechtsonzekerheid en ongewenste effecten op als tot 2008 voor de algemeen nut beogende instellingen (ANBI) optraden. De Orde pleit er daarom voor dat ook met betrekking tot het vaststellen van de SBBI-status een voor bezwaar vatbare beschikking wordt afgegeven en zou, als dit niet mogelijk wordt gemaakt, graag toegelicht zien waarom hier ten aanzien van de SBBI niet voor wordt gekozen.

Ook op andere punten doet de SBBI-regeling aan de oude ANBI-regeling denken: zo is niet voorzien in een structurele toetsing of controle van SBBI's door de Belastingdienst. De Orde stelt zich de vraag of het feit dat de SBBI's niet zonder meer recht hebben op giftenaftrek, rechtvaardigt dat deze instellingen aan veel minder regels en controle zijn onderworpen.

De Orde wijst er hierbij op dat periodieke giften aan SBBI's die de rechtsvorm van een vereniging met meer dan 25 leden hebben, op grond van artikel 6.34 Wet IB 2001 in aftrek kunnen worden gebracht, hetgeen het argument dat de giftenaftrek niet op SBBI's van toepassing is verzwakt. Bovendien doet dit de vraag opkomen waarom alleen SBBI's met de rechtsvorm van een vereniging voor giftenaftrek in aanmerking komen en SBBI's met een andere rechtsvorm niet.

Op pagina 39 van de MvT staat dat de mogelijkheden die op grond van artikel 32 SW, eerste lid, onder 8^o, voorwaarde e, zullen worden aangewezen, feitelijk dezelfde mogelijkheden betreffen als die op grond van artikel 6.33, onderdeel b, Wet IB 2001 voor de ANBI-regeling worden aangewezen. Naar de mening van de Orde verdient het om redenen van efficiëntie en om te voorkomen dat bij aanwijzing van een mogendheid voor de ANBI-regeling, de SBBI over het hoofd wordt gezien, de voorkeur om in artikel 32, eerste lid, ten 8^o SW te verwijzen naar 'een op grond van artikel 6.33, onderdeel b, Wet IB 2001 aangewezen mogendheid'.

De Orde wijst erop dat het wetsvoorstel niet voorziet in een vrijstelling van schenkbelasting als een SBBI uitkeringen doet in het kader van het behartigen van een sociaal belang. De Orde vraagt zich af of dit een bewuste omissie is of dat het de bedoeling van de wetgever is dat eventuele uitkeringen belast worden, indien zij de algemene vrijstelling te boven gaan.

De Orde begrijpt dat het de bedoeling is dat de SBBI-vrijstelling op dezelfde wijze geldt voor de schenkbelasting als voor de erfbelasting. In de wettekst komt dit naar de mening van de Orde onvoldoende tot uitdrukking. Er staat namelijk in art. 33, onder 13: “door een instelling als bedoeld in art. 32, eerste lid, onder 8.” De verwijzing “als bedoeld in” kan vragen oproepen over de reikwijdte van de verwijzing: moet aan alle voorwaarden precies zijn voldaan of mag daar ruimte in zitten? Deze vraag komt met name op omdat het tweede gedeelte van art. 33, onder 13 een herhaling vormt van art. 32, eerste lid, onder 8, sub f. De Orde begrijpt de MvT zo dat aan alle voorwaarden precies moet zijn voldaan. Duidelijker is dan: “Door een instelling die voldoet aan de in art. 32, eerste lid, onder 8 genoemde voorwaarden”.

AE

Artikel 33, onder 7°, SW: algemene vrijstelling schenkbelasting

De Orde vindt het jammer dat de vrijstelling van schenkbelasting bedoeld in artikel 33, onder 7°, SW 1956 ad € 2.000 duidelijk minder is dan de oude vrijstelling ad € 2.734 en spreekt de hoop uit dat er budgettaire ruimte komt voor het ophogen van deze vrijstelling.

AH en AI: Bedrijfsopvolgingsregeling

De Orde constateert met tevredenheid dat de staatssecretaris de bedrijfsopvolgingsregeling “eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger” wil maken. De overgang van ondernemingsvermogen in het kader van een bedrijfsopvolging treft alle ondernemers in ons land, een goed functionerende regeling voor deze overgang is economisch van groot belang. De Orde onderschrijft het uitgangspunt van de staatssecretaris bij de voorgenomen aanpassing van de wettelijke regeling, namelijk dat de ‘kern van de regeling is dat de schenk- of erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten’.

Artikel 35b SW

De Orde is verheugd dat de vrijstelling wordt verhoogd tot 90% van het ondernemingsvermogen. Bij de beoordeling van het pakket maatregelen tot aanpassing van de bedrijfsopvolgingsregeling is de verhoging van het vrijstellingspercentage een in het oog springend pluspunt dat alle aandacht opeist. Deze maatregel maskeert wel de inperking van het toepassingsbereik van de regeling (met name bij de verkrijging van een medegerechtigdheid en van preferente aandelen, zie het commentaar onder artikel 35c SW). De staatssecretaris heeft het pakket van voorgestelde maatregelen getypeerd als een mix van plussen en minnen. Daaruit kan worden afgeleid dat de verhoging van het vrijstellingspercentage (mede) dient ter compensatie van de beperkte toegankelijkheid tot de regeling, al kan daaruit de exacte afweging van plussen en minnen natuurlijk niet worden afgeleid. De Orde hecht er aan op te merken dat zij (het handhaven van) een ruimere toegankelijkheid van de regeling van groot belang acht.

De Orde mist een onderbouwing van de verhoging van de vrijstelling in de toelichting op het wetsvoorstel. De Orde acht zo'n onderbouwing van groot belang om het verschil in belastingdruk tussen de overgang van ondernemingsvermogen en van particulier vermogen te kunnen (blijven) rechtvaardigen. De Orde is met de Raad van State van mening dat de verhoging van de vrijstelling – de Raad van State spreekt over 'het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen' op basis van de door de Raad berekende belastingdruk van 1,4% op de overgang van ondernemingsvermogen in de familiesfeer – niet te verklaren is uit het voorkomen van de continuïteitsbedreiging als voor de betaling van de erf- of schenkbelasting liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken.

De Orde vindt het een goede zaak dat de conserverende aanslag over de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde vervangen wordt door een voorwaardelijke vrijstelling. Echter, de voorgestelde voorwaardelijke vrijstelling heeft wel een, mogelijk onbedoeld, neveneffect. De nieuwe regeling leidt er namelijk toe dat de rechtspositie van de belastingplichtige verslechtert. De huidige wettelijke regeling biedt hem immers de zekerheid dat de vrijstelling definitief is als de conserverende aanslag na vijf jaar na de verkrijging – de voortzettingstermijn – is vervallen; de inspecteur kan daar niet meer op terugkomen. Onder de voorgestelde regeling met een voorwaardelijke vrijstelling kan de inspecteur een (nieuwe) aanslag vaststellen als de belastingplichtige (naar de mening van de inspecteur) niet (meer) voldoet aan het voortzettingvereiste. De inspecteur kan die aanslag ver ná het verstrijken van de voortzettingstermijn vaststellen, bij navorderingsaanslag op de voet van art. 66 SW. De belanghebbende weet pas zeker of de vrijstelling definitief is ná het verstrijken van die (lange) navorderingstermijn.

De Orde is van mening dat een beperking van de administratieve lasten – de aangedragen reden voor deze aanpassing – er niet toe mag leiden dat de rechtspositie van de belastingplichtige verslechtert. De Orde adviseert in de wet de mogelijkheid op te nemen dat de belastingplichtige om een beschikking kan verzoeken, waarin de inspecteur verklaart dat aan het voortzettingvereiste is voldaan. Elders in de belastingwetgeving, bijvoorbeeld bij de fusie- en splitsingsfaciliteiten in de IB en VpB, is het gebruikelijk dat de belastingplichtige vooral zekerheid kan vragen door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking. Navordering zou dan slechts moeten worden toegestaan indien blijkt dat de belastingplichtige de inspecteur onjuist of onvolledig heeft geïnformeerd, langs de lijnen dus van art. 16 AWR. Ook dit is elders in de belastingwetgeving gebruikelijk.

De Orde is er een voorstander van om de tegemoetkoming aan de samenloop van de inkomstenbelasting en de erfbelasting te baseren op de werkelijk verschuldigde belasting per overlijdensdatum in plaats van een aftrek 'aan de top' van de wettelijke belastinglatenties. Met een aftrek van de werkelijk verschuldigde belasting wordt voorkomen dat voor de erfbelasting een afzonderlijke waardeberekening moet worden opgesteld om de omvang van de belastinglatenties vast te stellen.

Als de huidige systematiek van een aftrek van latenties wordt gehandhaafd, dient de toerekening van die latenties aan het belaste en het vrijgestelde gedeelte van het ondernemingsvermogen naar het oordeel van de Orde plaats te vinden volgens de regels gegeven door Rechtbank Haarlem in de uitspraken van 20 oktober 2008, LJN BG3315 en BF 2111.

Artikel 35c SW

De Orde onderschrijft het uitgangspunt van de nieuwe regeling om de directeur-grotaandeelhouder en de IB-ondernemer zoveel mogelijk gelijk te behandelen. De Orde vindt het dan ook een goede zaak dat ook voor besloten vennootschappen het ondernemingsbegrip uit de Wet inkomstenbelasting 2001 leidend wordt bij de beoordeling of kwalificerend ondernemingsvermogen wordt verkregen. Deze gelijkschakeling beperkt weliswaar de kwalificatieproblemen maar neemt die zeker niet weg: de vraag of de BV een materiële onderneming drijft, blijft een beoordeling van geval tot geval vergen en daarover kan snel verschil van mening ontstaan. Illustratief in dat kader is het in de toelichting gegeven voorbeeld van een onderneming die een omvangrijke vastgoedportefeuille beheert en het onderhoud van die onroerende zaken in eigen beheer heeft. De toelichting vermeldt dat bij een normaal onderhoud van de onroerende zaken (in eigen beheer) 'veelal' sprake zal zijn van vermogensbeheer dat in de inkomstenbelasting belast zou zijn in box 3 en dat – als dezelfde activiteiten in een BV plaatsvinden – het niet past om bij de overgang van een belang in zo'n BV de bedrijfsopvolgingsregeling toe te passen. De Orde is van mening dat bij het beheer van een omvangrijke vastgoedportefeuille met onderhoud in eigen beheer zeer goed verdedigbaar is dat wél sprake is van het drijven van een materiële onderneming.

De Orde heeft begrip voor de voorgestelde aanscherping van de marge voor het te faciliteren beleggingsvermogen. Een marge van 5% van het ondernemingsvermogen in de BV is naar het oordeel van de Orde een adequate tegemoetkoming voor situaties waarin de grens tussen ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen in de vennootschap niet scherp te trekken is. Ook de voorwaarde dat het beleggingsvermogen niet gefaciliteerd wordt als dat via een storting in de vennootschap is ingebracht in de periode van vijf jaar voorafgaand aan de schenking of van één jaar voor het overlijden acht de Orde een adequate maatregel om het 'oppompen' van een BV met beleggingsvermogen tegen te gaan.

Onder beleggingsvermogen wordt volgens de memorie van toelichting verstaan het blijvend overtollig vermogen in de vennootschap, dat het saldo vormt van de beleggingen en de daarvoor aangegane schulden. Hier ontstaat een toerekeningsvraag. Het beleggingsvermogen in de BV ontstaat veelal door het niet uitkeren van winsten. Het toerekenen van schulden daaraan is niet logisch, en zal tot gevolg hebben dat veelal niet goed te bepalen zal zijn welk deel van de beleggingen gefinancierd is met vreemd vermogen. De Orde adviseert om in de wet een bepaling op te nemen dat de beleggingen worden geacht evenredig aan de totale verhouding eigen en vreemd vermogen te zijn gefinancierd met vreemd vermogen.

Voorts is de Orde van mening dat op voorhand zoveel mogelijk onduidelijkheid moet worden weggenomen over de vraag of sprake is van overtollige liquiditeiten. De Orde pleit ervoor om hier een ruim standpunt in te nemen. De reden is dat anders ondernemingen die uitsluitend met eigen vermogen werken, in een nadeliger positie kunnen komen te verkeren in vergelijking met ondernemingen die ook werken met vreemd vermogen. Werkt een onderneming uitsluitend met eigen vermogen dan is de kans immers groot dat liquiditeiten worden aangehouden. De status daarvan hoeft niet altijd even duidelijk te zijn. De Orde wijst erop dat bij een restrictieve interpretatie van de inspecteur dergelijke ondernemingen de kans lopen 'gestraft' te worden. De Orde ontvangt graag een reactie van de staatssecretaris op deze problematiek.

De Orde verneemt – in het kader van de toepassing van art. 35c, vijfde lid, SW - graag of in de volgende situatie de achtergestelde lening onder de nieuwe bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan kwalificeren als ondernemingsvermogen als bedoeld in het voorgestelde art. 35c SW 1956.

Een natuurlijk persoon bezit 100% van de aandelen in PH BV. PH BV heeft in de aanvangssituatie € 2.000.000 op de bank staan.

PH BV krijgt door een storting van € 100.000 op aandelen in TH BV een 25%-pakket in TH BV, welke TH BV door middel van een storting van € 100.000 op aandelen in W BV een 20%-pakket heeft in W BV. In W BV zit een materiële onderneming. Als voorwaarde voor de participatie in TH BV respectievelijk W BV geldt dat PH BV een achtergestelde lening van € 1.600.000 aan TH BV verstrekt en dat TH BV op haar beurt een achtergestelde lening van € 1.600.000 aan W BV verstrekt. Daarbij wordt er van uitgegaan dat de achtergestelde lening niet als verkapt kapitaal (bijvoorbeeld een schuldvordering als bedoeld in art. 10, eerste lid, onderdeel d, Wet VpB 1969) kwalificeert.

De Orde vindt het positief dat onroerende zaken die onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen, onder de vrijstelling worden gebracht. Een terechte uitbreiding. De Orde merkt op dat de voorwaarden om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen, niet duidelijk zijn. Valt een recht van vruchtgebruik of bloot eigendom dat betrekking heeft op de terbeschikkinggestelde onroerende zaak ook onder de vrijstelling? Is vereist dat de aanmerkelijkbelanghouder de gehele onroerende zaak verkrijgt? De vereiste gelijktijdige verkrijging van de onroerende zaak en een aanmerkelijk belang in de BV, waaraan die onroerende zaak ter beschikking is gesteld, lijkt dat te suggereren. Als dat zo is, verhindert dat de toepassing van de vrijstelling als er meerdere erfgenamen gerechtigd zijn tot een onverdeeld aandeel in die onroerende zaak. Dat is praktisch gezien een onmogelijke uitwerking. Ook is niet duidelijk waarom de vrijstelling niet van toepassing kan zijn als een onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld aan de BV van een verbonden persoon. Dat leidt met name bij een terbeschikkingstelling tussen partners die op huwelijksvoorwaarden zijn gehuwd dan wel ongehuwd samenwonend zijn, tot ongerijmde uitkomsten. Een voorbeeld moge dit verduidelijken: A en B zijn op huwelijksvoorwaarden – met koude uitsluiting – gehuwd. A heeft 100% van de aandelen in een actieve BV. B stelt een pand aan die BV ter beschikking. B overlijdt, A is enig erfgenaam en verkrijgt het pand. Omdat erflater B geen aanmerkelijk belang in de BV had, is de vrijstelling niet van toepassing, terwijl het pand volledig dienstbaar blijft aan de bedrijfsuitoefening in de BV. De Orde vermag niet in te zien waarom in dit geval de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing is. Dit geldt eveneens voor de situatie waarin A 100% van de aandelen in een BV heeft die een materiële onderneming drijft (de werk BV) en daarnaast 100% van de aandelen bezit in een BV die onroerende zaken ter beschikking stelt aan de werk BV. Ook in dit geval zouden de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van toepassing moeten zijn.

Ook de voortzettingseis kan hier tot ongewenste gevolgen leiden. Om de voorwaardelijke vrijstelling te behouden, moet de verkrijger van de onroerende zaak die aan de BV ter beschikking blijven stellen én moet de onroerende zaak dienstbaar blijven aan de bedrijfsuitoefening in de BV. Dat kan ertoe leiden dat een snel groeiende BV een economisch noodzakelijke verhuizing naar een groter bedrijfspand moet uit- of afstellen, omdat anders de aanmerkelijkbelanghouder van die BV alsnog erf- of schenkbelasting moet betalen over de waarde van de verkregen onroerende zaak.

Voorts is de Orde van mening dat de motivering om de vrijstelling te beperken tot onroerende zaken niet overtuigt.

Systematisch zou het logisch zijn om alle (ter beschikking gestelde) vermogensbestanddelen vrij te stellen die in de onderneming van de BV worden gebruikt. Gelet op de ratio van de terbeschikkingstellingsregeling acht de Orde een limitatieve opsomming van vrijgestelde vermogensbestanddelen hier wel te billijken, maar dat de vordering van de directeur-grootaandeelhouder op zijn BV uitgesloten wordt van de vrijstelling acht de Orde onjuist. Dit ter beschikking gesteld vermogen is dienstbaar aan de onderneming van de BV en fungeert in feite als ondernemingsvermogen.

De Orde bepleit de vrijstelling voor terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen uit te breiden met de vordering van directeur-grootaandeelhouder op de BV en de voorwaarden voor de vrijstelling voor deze vermogensbestanddelen op de hiervoor beschreven wijze te versoepelen.

De Orde onderschrijft de doelstelling van het wetsvoorstel om de verkrijging van een indirect en een direct aanmerkelijk belang in een actieve BV (die een onderneming drijft) zoveel mogelijk gelijk te behandelen. De voorgestelde toerekening van bezittingen en schulden van een dochtervennootschap aan de houdstervennootschap en het vervallen van de beleidseis bij holdingstructuren draagt bij aan een vereenvoudiging van de bedrijfsopvolgingsregeling. De Orde ondersteunt derhalve deze versoepelingen.

De Orde wijst erop dat bij de toerekening van bezittingen en schulden van de dochtervennootschap aan de houdstervennootschap problemen kunnen ontstaan als de dochtervennootschap verschillende soorten aandelen heeft uitgegeven. De Orde vraagt bij de uitwerking van de toerekening in de aangekondigde ministeriële regeling hieraan aandacht te schenken.

De Orde heeft met verbazing kennis genomen van de aanscherping van de regeling bij de verkrijging van een medegerechtigdheid of van preferente aandelen in een BV. Deze aanpassing leidt tot een ernstige beperking van het toepassingsbereik van de regeling, en dat vindt de Orde ongewenst.

De Orde is met de staatssecretaris van mening dat uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen gefaciliteerd moeten worden, maar kan hem niet volgen in zijn conclusie dat dit met zich brengt dat de verkrijger van de preferente aandelen slechts voor de vrijstelling in aanmerking komt als hij reeds aanmerkelijkbelanghouder is van gewone aandelen die zijn uitgereikt bij de omzetting tot preferente aandelen. Het gaat hier met name om het cumulatieve aspect van de drie voorwaarden als bedoeld in het voorgestelde art. 35c, lid 4, SW 1956, en in het bijzonder om de voorwaarde in onderdeel c van dat artikellid. De vereiste gecombineerde verkrijging maakt bedrijfsopvolging – ook naar derden! – in reële situaties volstrekt onmogelijk. Een voorbeeld ter toelichting: A houdt alle aandelen in de actieve BV X met een waarde van € 5. A is 60 jaar oud en ziet in geen van zijn kinderen een goede bedrijfsopvolger. Commercieel directeur B, al jaren in loondienst bij BV X, is wél een geschikte bedrijfsopvolger. Om de bedrijfsopvolging voor B ‘financierbaar’ te maken worden alle gewone aandelen omgezet in cumulatief preferente aandelen, en geeft BV X gewone aandelen uit aan B. A en B komen in het kader van de bedrijfsopvolging overeen dat BV X de cumulatief preferente aandelen over een reeks van jaren zal inkopen. Kort daarop overlijdt A. De door hem gehouden cumulatief preferente aandelen vererven in gelijke mate aan zijn kinderen/erfgenamen.

Die kunnen onder de voorgestelde regeling geen gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat zij geen (aanmerkelijk) belang in de gewone aandelen in BV X hebben. Om de erfbelasting te kunnen voldoen, moeten zij BV X dwingen om versneld hun cumulatief preferente aandelen in te kopen. Dat kan BV X financieel in grote problemen brengen, waardoor de bedrijfsopvolging door B mislukt.

De Orde wijst erop dat als de bedrijfsopvolgers geen gewone aandelen (artikel 35c lid 4 onderdeel b en c) hebben verkregen maar bijvoorbeeld winstbewijzen – verder bestaat geen verschil met de in artikel 35c lid 4 geschetste structuur- die een aanmerkelijk belang vormen, zij geen gebruik kunnen maken van de faciliteit als zij de cumulatief preferente aandelen krachtens schenking of erfrecht verkrijgen. De Orde vermoedt dat dit niet de bedoeling is van de wetgever.

De voorgestelde regeling voor preferente aandelen kan ook tot averechtse gevolgen leiden voor de vennootschap die preferente aandelen in een andere vennootschap houdt. De vraag is dan of de preferente aandelen ondernemingsvermogen vormen of niet. De Orde gaat ervan uit dat de bijzondere regeling van het vierde lid in die situatie niet van toepassing is. De tekst van de wet is naar de mening van de Orde op dit punt niet duidelijk.

Voorts wijst de Orde erop dat de voorgestelde wettekst in onderdeel a spreekt over “de preferente aandelen die een omzetting vormen van (...) gewone aandelen.” Dit is naar de mening van de Orde nodeloos beperkend. Een bedrijfsopvolging door middel van preferente aandelen kan op verschillende wijzen plaatsvinden. Een van de varianten is inderdaad de in de voorgestelde wettekst omschreven variant van omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen en uitreiking van nieuwe gewone aandelen aan de bedrijfsopvolger. Echter, een bedrijfsopvolging kan ook geschieden door middel van een aandelenfusie ex art. 3.55 Wet IB 2001 of een bedrijfsfusie ex art. 14 Wet VpB 1969, waarbij aan de inbrenger onmiddellijk preferente aandelen worden uitgereikt. Volgens de voorgestelde tekst van art. 35c, vierde lid, onderdeel a, SW 1956 is in zo'n geval de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet van toepassing, want er is geen sprake van ‘omvorming’. Om in zo'n geval toch de bedrijfsopvolgingsfaciliteit deelachtig te worden dienen in het kader van de aandelen- of bedrijfsfusie eerst gewone aandelen te worden uitgereikt aan de inbrenger welke gewone aandelen vervolgens worden ‘omgevormd’ in preferente aandelen teneinde de bedrijfsopvolgingsfaciliteit deelachtig te worden. De Orde ziet niet in waarom dit soort omwegroutes nodig zijn en verzoekt de staatssecretaris de wettekst zodanig anders te formuleren dat ook een aandelen- resp. bedrijfsfusie, waarbij in één keer rechtstreeks preferente aandelen worden uitgereikt aan de inbrenger, kwalificeert voor de faciliteit.

De Orde vraagt zich verder af wat exact onder het begrip ‘preferente aandelen’ moet worden verstaan. In de wet is geen definitie opgenomen. In het spraakgebruik zijn ‘gewone aandelen’ aandelen die volledig meedelen in de winst en ‘preferente aandelen’, aandelen die recht geven op een vast dividend dat met voorrang op de gewone aandeelhouders wordt uitgekeerd. In juridisch opzicht is een preferent aandeel echter elk aandeel dat voorrang geeft op de winst ten opzichte van een categorie andere aandelen. Voorts meent de Orde dat ook letteraandelen waarvan de statuten van de BV voorzien in een preferent dividend met voorrang op andere (letter)aandelen ook moeten kwalificeren als preferente aandelen in de zin van deze bepaling. De Orde vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen.

Zoals opgemerkt is de Orde verbaasd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor een medegerechtigdheid sterk wordt beperkt. In de MvT staat dat is beoogd een rechtsvormneutrale faciliteit te creëren en reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren. Het beperken van de faciliteit komt in strijd met de rechtsvormneutraliteit. Er bestaat geen verschil tussen een medegerechtigde die een 5% belang heeft in een open commanditaire vennootschap en een medegerechtigde die voor 5% participeert in een besloten commanditaire vennootschap. In het geval van participatie in een open commanditaire vennootschap bestaat wel recht op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en bij de participatie in een besloten commanditaire vennootschap bestaat slechts onder zeer stringente voorwaarden recht op de faciliteit. Beide zijn slechts aansprakelijk voor het bedrag van hun kapitaalbreng en gerechtigd tot 5% van de winst. Voorts is sprake van een reële bedrijfsoverdracht. De commanditaire vennootschap zelf drijft een onderneming anders zou de commanditaire vennoot geen medegerechtigde zijn in de zin van artikel 3.3 lid 1 letter a Wet IB 2001. In de praktijk worden liquiditeitsproblemen voorzien in bijvoorbeeld de scheepvaartbranche indien de medegerechtigde niet langer gefaciliteerd wordt. Het te gelde maken van het commanditaire aandeel is veelal niet mogelijk, het commanditaire aandeel is feitelijk niet overdraagbaar en de commanditaire vennootschap zelf heeft geen liquiditeiten om het belang over te nemen. De Orde meent dat de faciliteit voor de medegerechtigde gehandhaafd dient te blijven.

Een vordering die ontstaat in het kader van een bedrijfsopvolging vertoont in economische zin grote gelijkenis met preferente aandelen. De Orde vraagt zich af waarom de vordering niet op dezelfde voorwaarden kan kwalificeren als ondernemingsvermogen.

In het verlengde hiervan merkt de Orde op dat het in de praktijk veelvuldig voorkomt dat, bijvoorbeeld ter beperking van de dubbele belastingheffing die het gevolg is van de 'thin capitalisation'-regeling van art. 10d Wet VpB 1969, vorderingen zijn getransformeerd in (cumulatief) preferente aandelen. Gelet op de voorgestelde wettekst in genoemd art. 35c, vierde lid, onderdeel a, SW 1956 kwalificeren deze (cumulatief) preferente aandelen niet voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Dit noopt belastingplichtigen ertoe de (cumulatief) preferente aandelen om te zetten in gewone aandelen en vervolgens deze gewone aandelen weer (terug) om te vormen in (cumulatief) preferente aandelen. Ook dit acht de Orde een nodeloze omwegroute. De Orde is van mening dat op dergelijke wijze ontstane (cumulatief) preferente aandelen steeds moeten kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In het algemeen gezegd meent de Orde dat, als de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ook geldt voor (cumulatief) preferente aandelen, quod non, het vervolgens niet uit moet maken op welke wijze deze (cumulatief) preferente aandelen zijn ontstaan. De Orde kan zich ook voorstellen dat de huidige voorgestelde wettekst in voorkomende gevallen in de praktijk noopt tot ver in de tijd teruggaande historische onderzoeken teneinde vast te stellen op welke wijze de preferente aandelen ooit zijn ontstaan. Ook dit acht de Orde, gelet op de werkbaarheid van de regeling, onwenselijk. De Orde verzoekt de staatssecretaris derhalve met klem de voorgestelde tekst van art. 35c, vierde lid, SW 1956 te herformuleren.

Artikel 35d SW

De beperking van de groep aanmerkelijkbelanghouders die als schenker of erflater kunnen kwalificeren voor toepassing van de regeling tot de houders van een 'echt' aanmerkelijk belang, is voor de Orde een logische uitwerking van de doelstelling om alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren.

De Orde wijst er echter op dat bij bedrijven die al over meerdere generaties zijn vererfd, vaak een fictief aanmerkelijk belang is ontstaan, omdat de middelen ontbreken om af te rekenen. De Orde vraagt zich af of voor deze gevallen, nu de vrijstellingsfaciliteit niet van toepassing is, soelaas kan worden geboden door uitstel van betaling mogelijk te maken.

De Orde is van mening dat een bezitstermijn van één jaar in het geval van overlijden een adequate maatregel is om misbruik van de regeling te voorkomen. De Orde bepleit daarbij wel de invoering van de mogelijkheid om coulance te bieden en de vrijstelling alsnog te verlenen als een ondernemer komt te overlijden binnen de bezitstermijn van een jaar én uit de feiten en omstandigheden duidelijk is dat hij die onderneming niet heeft opgestart met het primaire doel om belast privé-vermogen om te zetten in (deels) onbelast ondernemingsvermogen.

De Orde vindt het een goede zaak dat de bezitseris bij schenking van ondernemingsvermogen wordt versoepeld door het laten vervallen van de voorwaarde dat de schenker 55 jaar of ouder ofwel voor 45% of meer arbeidsongeschikt moet zijn, wil de vrijstelling bij schenking van ondernemingsvermogen van toepassing kunnen zijn.

Artikel 35e SW

De voortzettingseris van de bedrijfsopvolgingsregeling volgt in beginsel het stakings- en vervreemdingsbegrip uit de Wet inkomstenbelasting 2001, zo vermeldt de MvT. De Orde onderschrijft dat uitgangspunt, maar constateert dat de wetgever dat beginsel wel weer snel loslaat. De toelichting staat uitzonderingen toe ‘wanneer de specifieke aard van de bedrijfsopvolgingsregeling daarom vraagt’. Het daarbij gegeven voorbeeld vindt de Orde allesbehalve overtuigend. Waarom zou de toepassing van de doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet IB 2001 ook niet voor de bedrijfsopvolgingsregeling kunnen gelden? De Orde vraagt zich af welk aspect van ‘de specifieke aard’ van de bedrijfsopvolgingsregeling hier een beletsel vormt om de niet-stakingsfictie uit de inkomstenbelasting te laten doorwerken naar de bedrijfsopvolgingsregeling?

Een bedrijfsopvolgingsregeling die enkel reële bedrijfsoverdrachten wil faciliteren, zal een meer economische benadering van de voortzettingseris moeten hanteren. De wettelijke regeling schiet op dit onderdeel naar de mening van de Orde tekort. Ook in de voorgestelde regeling is dat het geval: ook in de nieuwe opzet vergt de voortzettingseris dat de door schenking of vererving verkregen ondernemingsactiviteiten vijf jaar onverkort worden voortgezet. Als de verkrijger ophoudt winst te genieten uit de verkregen onderneming of een gedeelte daarvan, of uit die onderneming winst gaat genieten als medegerechtigde, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling. Bij de verkrijging van aandelen in een actieve BV gelden vergelijkbare eisen ten aanzien van de verkrijger én de BV. Voor beide posities is de voortzettingseris ten opzichte van de huidige regeling aangescherpt in die zin dat de verkrijger zijn rechten op de verkregen onderneming niet mag inperken: bij verkrijging van een onderneming als bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001, of een gedeelte daarvan, mag de verkrijger zijn positie als ondernemer niet ‘reduceren’ tot medegerechtigde, bij verkrijging van een belang in een actieve BV mag de verkrijger de verkregen gewone aandelen niet omzetten in preferente aandelen of op andere wijze de aanspraak op toekomstige winsten of waardeontwikkeling beperken.

Bij deze opzet is de voortzettingseis naar het oordeel van de Orde al te zeer ingevuld vanuit de positie van de overdrager: wat hij aan bedrijfsactiviteiten bijeen heeft gebracht ten tijde van de overgang van het ondernemingsvermogen, is bindend voor de bedrijfsvoering van de overnemer voor maar liefst vijf jaar. Deze invulling van de voortzettingseis richt zich meer op bescherming van de claim van de fiscus op het overgedragen ondernemingsvermogen, dan op het faciliteren van een bedrijfsoverdracht. De verplichting van de verkrijger om de verkregen onderneming vijf jaar volledig / onverkort voort te zetten respectievelijk de verplichting van de BV om haar bedrijfsactiviteiten eenzelfde periode onverkort voort te zetten, zal vrijwel altijd conflicteren met economische omstandigheden. Een gezonde bedrijfsvoering kan met zich mee brengen dat een deel van de bedrijfsactiviteiten of een actieve deelneming (binnen de vijfjaarsperiode) wordt afgestoten of stilgelegd. Of dat een samenwerkingsverband met andere marktpartijen wordt aangegaan.

Een meer economische benadering van de voortzettingseis, bezien vanuit de overnemer, noopt tot een herbezinning op de niet-stakingsficties zoals die thans zijn omschreven in artikel 7d Uitv.reg. SW alsmede op de fictieve vervreemdingen van geschonken of vererfde aanmerkelijke belang aandelen in een BV. Uitgangspunt bij deze herbezinning moet naar de mening van de Orde zijn dat de voortzettingseis uit de bedrijfsopvolgingsregeling één op één aansluit bij de regelingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 op dit punt. Waarom kan in de inkomstenbelasting het aangaan van een vennootschap onder firma / een openbare vennootschap met een voorbehoud van stille reserves wél zonder fiscale afrekening plaatsvinden, en moet dat voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet leiden tot het terugnemen van de eerder verleende faciliteit? En van de directie van een houdstervenootschap kan toch onmogelijk worden gevraagd om (in de nabije toekomst verlieslatende) bedrijfsactiviteiten in een filiaal of deelneming maar voort te zetten, om te voorkomen dat de vrijstelling bij de ondernemer respectievelijk directeuraandeelhouder wordt teruggenomen.

De Orde adviseert om de voortzettingseis volledig in overeenstemming te brengen met de regelingen in de inkomstenbelasting ten aanzien van het staken van een onderneming respectievelijk het vervreemden van aanmerkelijkbelangaandelen. De Orde dringt er met klem op aan om de aanscherping van de voortzettingseis inzake het beperken van de rechten op de verkregen onderneming (als bedoeld in art. 35e, lid 1, onder a, slotzin, en onder c, 2 SW) te schrappen.

Artikel 35f SW

De beperking van de bedrijfsopvolgingsregeling na een (turbo-)verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap zodanig dat de vrijstelling slechts geldt indien en voorzover de verkrijger meer verkrijgt dan waartoe hij / zij voordien krachtens het huwelijksgoederenrecht gerechtigd was oogt sympathiek. Er wordt echter uit het oog verloren dat bij het overlijden van de vruchtgebruiker onder het huidige regime er geen erfrechtelijke verkrijging meer is, zodat op dat moment de vrijstelling niet kan worden benut. Anders dan soms wordt betoogd, wordt de vrijstelling dus niet dubbel gebruikt maar op een eerder moment. Onduidelijk onder het nieuwe regime is de werking van artikel 10 SW 1956. De vraag rijst of voor de fictieve verkrijging van het vruchtgebruik in het kader van artikel 10 SW 1956 een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling van art. 35b SW 1956. De Orde vraagt de staatssecretaris om een reactie.

Een praktisch probleem dat helaas niet wordt opgelost, is dat de vrijstelling alleen kan worden gebruikt door de verkrijger van het ondernemingsvermogen. Als de verkrijger het ondernemingsvermogen verkrijgt tegen inbreng van de waarde, kan de verkrijging van de verkrijger te klein zijn om de vrijstelling volledig te benutten. Dit probleem kan worden opgelost door ook de verkrijgers van de inbrengvordering of overbedelingsvordering vrij te stellen voor zover die vordering betrekking heeft op het ondernemingsvermogen. Het huidige regime kent voor deze verkrijgers een betalingsregeling. De Orde gaat ervan uit dat deze betalingsregeling voor die gevallen in elk geval blijft gehandhaafd en vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen.

Het samen laten vallen van de voortzettingstermijnen van het krachtens erfrecht verkregen gedeelte van het ondernemingsvermogen en het extra door de verdeling van de nalatenschap verkregen gedeelte, is een praktische en nuttige aanpassing die de Orde onderschrijft.

AN

Artikel 53 leden 2, 3 en 4 SW: herroepelijke schenking

In de MvT onder punt 8.2 staat dat een herroepelijke schenking onbedoelde mogelijkheden biedt tot besparing van schenkingsrecht. Het voorbeeld wordt gegeven dat aandelen vlak voor de dividenduitkering worden geschonken met een mogelijkheid tot herroeping door de schenker. Nadat het dividend is uitgekeerd, wordt de schenking herroepen. De schenker heeft in deze situatie de mogelijkheid om zelf te bepalen of de schenking wordt herroepen. Op grond van het huidige artikel 53 SW wordt de over de schenking verschuldigde schenkbelasting teruggegeven aan de begiftigde.

De voorgestelde wijzigingen in het tweede en derde lid van artikel 53 SW zien niet slechts op de teruggaaf van schenkbelasting bij de herroepelijke schenking, maar ook op alle andere situaties zoals beschreven in het eerste lid. De Orde vraagt zich af of het niet de bedoeling is om de leden twee en drie slechts toe te passen in de situaties waarin het terugdraaien van de schenking enkel van de wil van de schenker afhankelijk is.

In het huidige voorstel zijn de leden twee en drie bijvoorbeeld ook van toepassing in de volgende situaties. Een erflater overlijdt en heeft een van zijn twee kinderen onderfd. Zijn nalatenschap vererft in zijn geheel naar het niet onderfd kind. Dit kind doet aangifte erfbelasting en betaalt erfbelasting over de gehele nalatenschap. Het onderfd kind doet twee jaar na het overlijden een beroep op de legitieme portie. Het onderfd kind is erfbelasting verschuldigd over de waarde van zijn verkrijging, terwijl het niet onderfd kind de verschuldigde erfbelasting niet geheel terugkrijgt. Deze situatie is niet evenwichtig. Er wordt per saldo meer erfbelasting geheven dan in de situatie dat de legitimaris zijn legitieme heeft ingeroepen voordat de aanslag erfbelasting definitief is opgelegd..

Het zou de voorkeur van de Orde hebben om artikel 53, tweede en het derde lid te beperken tot de situaties waarin manipulatie mogelijk is, bijvoorbeeld in gevallen waarbij het van de wil van de schenker afhankelijk is dat de schenking wordt teruggedraaid.

Het is de Orde niet duidelijk hoe de in mindering te brengen schenkbelasting in artikel 53 tweede lid moet worden berekend. Wordt het voordeel geacht jaarlijks te zijn genoten, of in één keer? De Orde verzoekt dit te verduidelijken.

Voor een uitgebreidere beschrijving van deze problematiek verwijst de Orde naar het artikel van mevrouw mr T.N. Peters van Neijenhof over artikel 53 SW in het themanummer: Erf-en schenkbelasting van het WFR.

In het derde lid is opgenomen dat het genoten voordeel ten minste gesteld wordt op het bedrag van de waarde van een vruchtgebruik van het verkregene gedurende de bezitsperiode. De Orde vraagt zich af waarom belastingplichtige niet in de gelegenheid wordt gesteld om aannemelijk te maken dat zijn daadwerkelijk genoten opbrengst lager is.

Het is de Orde niet duidelijk of de nieuwe regeling van artikel 53 lid 2 en 3 SW ook geldt voor herroepelijke schenkingen die hebben plaatsgevonden vóór 1 januari 2010, maar die na deze datum worden herroepen.

Met de toevoeging in het vierde lid stemt de Orde van harte in.

Artikel 53 lid 5 SW: overlijden binnen 30 dagen

De Orde vindt het een goede zaak dat in de wet rekening wordt gehouden met gevallen waarin twee overlijdens kort na elkaar plaatsvinden. De Orde vraagt zich af wat de wisselwerking is tussen de testamentaire en de wettelijke 30-dagenclausule? Met andere woorden geldt artikel 53 lid 5 ook wanneer het testament zelf al in een 30-dagenclausule voorziet? De Orde vraagt zich verder af waarom gekozen is voor 30 dagen? In de praktijk ziet men vaak bij testamentaire “30-dagenclausules” dat deze termijn wordt opgerekt (2 maanden, 365 dagen). De Orde vindt het een goede zaak wanneer deze termijn bijvoorbeeld gesteld wordt op 6 maanden (vgl. artikel 13 WBRV)

Artikel II: Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001)

A en C, artikel 2.14a en artikel 10a.7 IB: afgezonderd particulier vermogen

Voor de overzichtelijkheid is in het commentaar op dit artikel tevens het commentaar op artikel I, onderdeel O en P opgenomen (artikelen 16, 17 en 17a SW).

Voorgesteld wordt om ontgaansmogelijkheden tegen te gaan waarbij belastingplichtigen gebruik maken van buitenlandse rechtsfiguren als Anglo-Amerikaanse trusts en stichtingen waarin vermogen wordt ondergebracht en een heffingsvacuüm kan ontstaan. Leidraad hierbij zijn de zogenoemde trustarresten. Hierin bepaalde de Hoge Raad dat een overdracht om niet aan een irrevocable discretionary trust door een (fictief) inwoner van Nederland beschouwd dient te worden als een schenking aan een doelvermogen. Deze constatering leidde derhalve tot de toepassing van het hoge derdentarief. Door belastingplichtigen wordt de hier geformuleerde rechtsregel a contrario toegepast om aan heffing van inkomstenbelasting, schenkings- en successierecht te ontkomen. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan een overdracht om niet door een niet in Nederland (fictief) wonende insteller van de irrevocable discretionary trust en aan een overdracht om baat door een (fictieve) inwoner van Nederland.

De bestrijding van deze ontgaansmogelijkheden vindt op grond van het onderhavige wetsvoorstel plaats door de introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen die betrekking heeft op de heffing van zowel de inkomstenbelasting als de schenk- en erfbelasting.

De Orde kan zich vinden in de beslissing om deze ontgaansmogelijkheden te pareren, maar heeft moeite met de wijze waarop dit is vormgegeven. De Orde heeft de volgende bezwaren:¹

Afwijking van het civiele recht

Op 1 juli 1985 is het zogenoemde Haags Trustverdrag gesloten, welk verdrag voor Nederland op 1 februari 1996 in werking is getreden. Uitgangspunt van dit verdrag is dat trusts in het internationale verkeer zoveel mogelijk civielrechtelijk dienen te worden erkend. Op dit uitgangspunt is in het verdrag een aantal uitzonderingen geformuleerd. Daarnaast bepaalt artikel 19 van het verdrag dat het de fiscale soevereiniteit van verdragsstaten niet aantast. Nederland heeft derhalve het recht de nationale fiscale regelgeving met betrekking tot trusts op eigen wijze vorm te geven.

Het verdient volgens de Orde echter de voorkeur dat, indien en voor zover mogelijk, de fiscaalrechtelijke benadering zoveel mogelijk aansluiting zoekt bij de civielrechtelijke uitgangspunten. Dit geldt met name in de Successiewet 1956 waarbij het civiele recht nog steeds het vertrekpunt is voor de heffing. Fictiebepalingen dienen in dit verband als ultimum remedium te worden beschouwd. De Orde ontvangt graag een reactie op dit punt.

Heffing heeft in het verleden bij instelling van het afgezonderd particulier vermogen reeds plaatsgevonden

Het is volgens de Orde onaanvaardbaar dat transparantie wordt gehanteerd ten aanzien van vermogen waarover bij de instelling van het afgezonderd particulier vermogen reeds heffing van successie- of schenkingsrecht heeft plaatsgevonden. Het is denkbaar dat in navolging van de eerdergenoemde trustarresten bij instelling van een trust of stichting successie- of schenkingsrecht is geheven naar het hoge derdentarief. Dit zal bijvoorbeeld aan de orde zijn indien een in Nederland woonachtige persoon een irrevocable discretionary trust in het leven roept en daaraan vermogen om niet overdraagt. Gevolg van een en ander is dat schenkingsrecht wordt geheven naar het hoge derdentarief.

De voorgestelde regeling houdt met dit feit geen rekening en beschouwt het overgedragen vermogen als het vermogen van de insteller, zodat bij de gehanteerde transparantie tijdens zijn leven inkomstenbelasting wordt geheven en bij zijn overlijden erfbelasting. Indien vanuit het afgezonderd particulier vermogen uitkeringen plaatsvinden, wordt schenkbelasting geheven, waarbij de insteller als schenker wordt gezien. Dit levert volgens de Orde een niet te rechtvaardigen dubbele heffing op. Het verdient aanbeveling een voorziening in het voorgestelde artikel 10a.7 (bestaand afgezonderd particulier vermogen per 1 januari 2010) op te nemen. De Orde ziet graag een reactie tegemoet.

De ‘erfrechtelijke’ fictie

In het kader van de voorgestelde regeling worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen na het overlijden van degene die dat vermogen bij leven of bij overlijden heeft afgezonderd, toegerekend aan diens erfgenamen. Daarbij vindt toerekening per erfgenaam plaats in dezelfde verhouding als hij verkrijger krachtens erfrecht is van de overleden. Resultaat van een en ander is dat onder omstandigheden belasting wordt geheven van personen die in het geheel niet of slechts ten dele enig voordeel zullen genieten vanuit het afgezonderd particulier vermogen.

¹ Voor een uitgebreidere bespreking van de nieuwe regeling en de daaraan klevende bezwaren wordt verwezen naar F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, WFR 2009/6815.

Allereerst is het denkbaar dat de erfgenamen van de insteller van het afgezonderd particulier vermogen anderen zijn dan de begunstigden van dat vermogen. In die situatie leidt de 'erfrechtelijke' fictie tot een onrechtvaardige heffing. Iemand wordt in de heffing betrokken zonder dat hij ooit tot (een deel van) het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen gerechtigd zal worden. Ook is het mogelijk dat de erfgenamen en begunstigden samenvallen, maar dat uiteindelijk een of meerdere begunstigden niets uit het afgezonderd particulier vermogen verkrijgen. Dit kan aan de orde zijn indien de vertegenwoordiger van het afgezonderd particulier vermogen een grote mate van beleidsvrijheid ('discretion') heeft gekregen ten aanzien van het uitkeringsbeleid. Tevens is in het kader van een discretionary trust denkbaar dat bepaalde beneficiaries in een latere fase door de trustee van de lijst van beneficiaries worden afgevoerd ('power of exclusion') of anderen als beneficiary aan die lijst worden toegevoegd ('power of addition'). Het eindresultaat is derhalve onvoorspelbaar, terwijl voor de belastingheffing 'gemakshalve' wordt aangeknoopt bij het erfgenaamschap.

Het voorgestelde artikel 2.14a, lid 5 Wet IB 2001 biedt weliswaar op dit punt een tegenbewijsregeling, maar gezien de onvoorspelbaarheid van de 'discretion' biedt deze onvoldoende garantie en stelt zij onmogelijke eisen aan de potentiële beneficiaries.

Het ongewenste gevolg van een en ander is dat het zeer wel mogelijk is dat belastingheffing plaats vindt ten aanzien van personen die nimmer iets vanuit het afgezonderd particulier vermogen zullen verkrijgen of veel minder dan waarvoor zij in de belastingheffing worden betrokken.

De Orde is van mening dat een regeling waarbij wordt aangeknoopt bij de uiteindelijke daadwerkelijke verkrijgingen door een begunstigde veel meer aansluit bij een rechtvaardige belastingheffing die een feitelijke draagkrachtvermeerdering als uitgangspunt hanteert in plaats van een fictieve verkrijging waarvoor geen correctiemogelijkheden in het wetsvoorstel zijn opgenomen. De Orde vraagt om een reactie van de staatssecretaris.

Onduidelijkheid overgangsrecht

Artikel 10a.7 Wet inkomstenbelasting 2001 (bestaand afgezonderd particulier vermogen per 1 januari 2010) behandelt het overgangsrecht. Op grond van deze bepaling blijven bestaande afspraken omtrent de toerekening van het afgezonderd particulier vermogen blijvend uit een met de belastinginspecteur gesloten vaststellingsovereenkomst onder omstandigheden in stand. Voorwaarde hierbij is dat de vaststellingsovereenkomst uiterlijk is gesloten op de dag voor de datum waarop dit wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend.

Het is opvallend dat er slechts een regeling is gecreëerd die betrekking heeft op de inkomstenbelasting. In de praktijk zijn situaties bekend waarbij transparantie-overeenkomsten zijn gesloten ten aanzien van de inkomstenbelasting, terwijl daarbij tevens is afgesproken dat voor de heffing van successie- en schenkingsrecht wordt aangesloten bij de rechtspraak van de Hoge Raad. Nu ten aanzien van de Successiewet 1956 geen overgangsrecht wordt voorgesteld, ontstaat onduidelijkheid over de geldigheid van reeds bestaande afspraken ten aanzien van de heffing van successie- en schenkingsrecht.

De Orde geeft in overweging om ook met betrekking tot laatstgenoemde heffingen overgangsrecht te creëren.

Tekstuele vragen en opmerkingen bij de afgezonderd particulier vermogen (APV) -bepalingen (artikelsgewijs):

Artikel 2.14a, zesde lid, Wet IB 2001:

De Orde neemt aan dat het systeem van toerekening op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 een gesloten systeem is, zodat indien aan de voorwaarden van het zesde lid wordt voldaan, er noch op basis van art. 2.14a Wet IB 2001 noch op basis van andere leerstukken of wettelijke bepalingen toerekening van vermogen of inkomsten van het APV plaatsvindt aan eventuele gerechtigden of aan degene die het vermogen heeft afgezonderd. Is deze opvatting correct?

De Orde leest in dit zesde lid een toets per bezitting/schuld danwel opbrengst/uitgave en geen toets van de belastingdruk over het gehele vermogen/inkomen van het APV. Is dit juist?

De Orde veronderstelt, dat middels de verwijzing naar de artt. 12b en 12c naar het winstbegrip in de Nederlandse Wet Vpb 1969 wordt verwezen. Is dit correct? De Orde vraagt zich af of hierbij ook rekening gehouden mag worden met objectieve vrijstellingen, zoals de landbouwvrijstelling, de deelnemingsvrijstelling enzovoorts.

Indien de winst van een APV naar Nederlandse maatstaven op grond van een objectieve vrijstelling vrijgesteld is, is de subjectieve onderworpenheid van het APV dan nog van belang?

De Orde vraagt zich af of de onderworpenheidstoets een doorlopende toets ('van dag tot dag') is en hoe omgegaan moet worden met situaties van 'sfeerovergang', i.e. gevallen waarin eerst wel en later niet een heffing van minstens 10% bestaat en vice versa.

Artikel 8, lid 15, Wet Vpb 1969:

Door inwerkingtreding van deze bepaling kunnen vermogensbestanddelen van een APV worden toegerekend aan een ander dan voordien. Een dergelijke wijziging kan met name voor de toepassing van de artt. 13b, 13ba en 20a Wet Vpb 1969 tot onmiddellijke en definitieve ongewenste gevolgen leiden. De Orde meent, dat voor de overgangsprikelen die door invoering van art. 8, lid 15 worden veroorzaakt adequaat overgangsrecht moet worden geformuleerd.

Artikel 16 SW:

De Orde neemt aan dat voor de heffing van erfbelasting op grond van het eerste lid van dit artikel het van wezenlijk belang is dat het vermogen/de inkomsten van het APV ook daadwerkelijk op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 aan de erfgenamen wordt toegerekend en dat de uitzonderingen van art. 2.14a, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001, ook hier van toepassing zijn. Is dit correct?

Artikel 17 SW:

De Orde neemt aan dat met betrekking tot verkrijgingen van een APV waarvan de bezittingen op grond van art. 2.14a, zesde lid, Wet IB 2001, niet worden toegerekend, een schenking door het APV geconstateerd kan worden. Is dit correct?

De Orde verzoekt de samenhang tussen art. 17 en art. 26a Successiewet 1956 nader te verduidelijken. Blijkt niet al uit art. 17 van wie de schenking geacht wordt te zijn verkregen en is art. 26a in zoverre overbodig?

Artikel 17a SW:

De Orde vraagt zich af of ook een afzondering van vermogen in een APV dat op dat moment aan een belastingheffing van minstens 10% is onderworpen (art. 2.14a, zesde lid, Wet IB 2001) onder art. 17a Successiewet 1956 niet als verkrijging aangemerkt wordt.

B

Artikel 6.33 Wet IB 2001: ANBI

De aanscherping van het algemeen nut vereiste heeft tot gevolg dat nog belangrijker wordt wat onder het begrip 'algemeen nut' wordt verstaan. Ondanks het feit dat dit primair een politiek en niet een juridisch vraagstuk is, heeft de Nederlandse wetgever nooit veel invulling aan dit begrip gegeven. De Orde zou het toejuichen als de Tweede Kamer een fundamentele discussie zou voeren over wat in Nederland als algemeen nut wordt beschouwd. Het parlement zou zich hierbij kunnen spiegelen aan het Engelse parlement dat in het kader van de Charity Act 2006 een paar jaar uitgebreid heeft gediscussieerd over de vraag wat van algemeen nut is. Dit heeft geresulteerd in een heldere parlementaire toelichting op een dertiental in de wet opgenomen categorieën (inclusief een restcategorie) van doelstellingen die van algemeen nut zijn. Dit zijn het voorkomen of verlichten van armoede, bevorderen van onderwijs, religie, gezondheid of het redden van levens, het bevorderen van burgerschap of ontwikkeling van gemeenschappen, bevorderen van de kunsten, cultuur, cultureel erfgoed of wetenschap, het bevorderen van amateursport, mensenrechten, de oplossing van conflicten, of het verzoenen of bevorderen van religieuze of raciale harmonie of gelijkheid en verscheidenheid, het bevorderen van milieubescherming of -verbetering, het verlichten van de lasten van behoeftigen op grond van hun leeftijd, (jong of oud), slechte gezondheid, handicap, financiële nood of andere nadelen, het bevorderen van dierenwelzijn, het bevorderen van de efficiëntie van het leger en andere doelstellingen die op het moment als van algemeen nut worden aangemerkt en alle nieuwe algemeen nut doelen die vergelijkbaar zijn met een andere algemeen nuttig doel.² De Orde vraagt zich af of een dergelijke uitgebreidere wettelijke omschrijving ook in Nederland is overwogen en waarom hier niet voor is gekozen in plaats van voor een uitholling van de wettelijke omschrijving.

De Orde is namelijk bezorgd over het schrappen van de charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen uit de opsomming. Omdat het algemeen nut begrip nooit goed door de wetgever is afgebakend, zal dit vermoedelijk tot veel discussie met de Belastingdienst aanleiding geven. Zo stelt de Belastingdienst nu reeds ter discussie of theaters en instellingen die kleine microkredieten verstrekken algemeen nut beogend zijn. Het beperken van de opsomming zal deze discussies vergroten. Bovendien geeft het schrappen van deze instellingen een negatief signaal, namelijk dat de overheid geen belang zou hechten aan giften aan charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen. Dit staat lijnrecht tegenover het beleid van het Ministerie van OCW dat juist propageert dat culturele en wetenschappelijke instellingen private giften verwerven. De Orde zou de staatssecretaris willen verzoeken het schrappen van deze instellingen te heroverwegen.

² Zie voor een nader invulling van de categorieën: Charity Commission, *Commentary on the Descriptions of Charitable Purposes in the Charities Bill* December 2005.

Het is de Orde bovendien niet duidelijk waarom de kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen een voorkeursbehandeling verdienen en wel in de opsomming blijven staan en bovendien geen nieuwe ANBI-beschikking hoeven aan te vragen. Deze voorkeursbehandeling was immers per 1 januari 2008 juist afgeschaft.³ De Orde begrijpt niet waarom instellingen waarvan duidelijk is dat zij het algemeen nut beogen, zoals musea, universiteiten en goede doelen als het Rode Kruis wel nogmaals een ANBI-beschikking moeten aanvragen (en worden opgezadeld met de bijbehorende administratieve lasten) en kerken niet.

Op pagina 17 van de MvT staat dat in de jurisprudentie zou zijn bevestigd dat kerkelijke en levensbeschouwelijke organisaties zich volledig richten op het algemeen belang. De Orde zou graag vernemen welke jurisprudentie dit betreft. De uitspraak van Hof Amsterdam van 11 januari 2002, nr. 00/1576 over de Scientology Kerk waar dit uit zou kunnen worden afgeleid, is namelijk gecasseerd door de Hoge Raad in het arrest van 7 november 2003, nr. 38.049, NTFR 2003/1886. In dit arrest bepaalde de Hoge Raad nadrukkelijk dat een kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling niet noodzakelijkerwijs moet worden aangemerkt als een ANBI. De omstandigheid dat de feitelijke werkzaamheden in overeenstemming zijn met het kerkelijke of levensbeschouwelijke doel leiden er volgens de Hoge Raad niet zonder meer ertoe dat de activiteiten van de kerkelijke instelling het algemene belang dienen. De Orde zou daarom graag een nadere toelichting zien op de voorkeurbehandeling voor kerken en levensbeschouwelijke instellingen, waarbij ook aandacht wordt geschonken aan het gelijkheidsbeginsel en voornoemde jurisprudentie van de Hoge Raad.

Tevens begrijpt de Orde uit de MvT dat de voorkeursbehandeling wordt beperkt tot wat 'louter kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen' worden genoemd. De Orde zou een nadere toelichting op deze nieuwe terminologie op prijs stellen.

Een vraag die hierbij rijst is of met de term 'louter kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen' slechts wordt bedoeld op de 25 bij het Interkerkelijk Contact in Overheidszaken (CIO) aangesloten kerkgenootschappen waarmee de Belastingdienst een convenant heeft gesloten en die een groepsbeschikking hebben gekregen. Dit betreft slechts kerkgenootschappen met een christelijke of joodse achtergrond. Kerkgenootschappen met een andere signatuur, bijvoorbeeld islamitische en boeddhistische kerkgenootschappen, vallen niet onder dit convenant. Betekent dit dat deze kerkgenootschappen ook niet onder de voorkeursbehandeling vallen? Indien dit het geval zou zijn, hoe verhoudt zich dat tot het gelijkheidsbeginsel? Indien dit wel het geval is, hoe wordt het begrip 'kerkgenootschap' afgebakend?

In de MvT wordt aangegeven dat niet als 'louter kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen' worden aangemerkt organisaties waarvan de activiteiten voor een belangrijk deel bestaan uit actievoeren of (semi) commerciële activiteiten zoals het tegen betaling geven van cursussen of verkopen van cursusmateriaal, ook al hebben deze activiteiten een religieus of levensbeschouwelijk karakter.

³ Uit de toelichting op de tweede nota van wijziging bij het Belastingplan 2006 (Kamerstukken II 2006-2007, 30 306, nr. 16, p. 9) blijkt dat het oorspronkelijk de bedoeling was om kerken automatisch als ANBI aan te wijzen. De toelichting op het besluit van 1 februari 2007, nr. DB2007-31, Stcrt. 2007, 28, NTFR 2007/241 kwam hier echter op terug

Het is de Orde niet duidelijk wat de criteria zijn om onderscheid te maken tussen semi-commercieel en louter levensbeschouwelijk en tussen af en toe actievoeren en voor een belangrijk deel actievoeren. Veel traditionele kerken bieden immers tegen betaling cursussen aan, zoals huwelijkskursussen en cursussen over het geloof. Ook komt het regelmatig voor dat kerken actie voeren, bijvoorbeeld voor uitgeprocedeerde asielzoekers. Meer in het algemeen kunnen zij gedurende het hele jaar bestrijding van armoede en onrecht hoog in het vaandel hebben staan. Veel kloosters bieden geïnteresseerden bovendien tegen betaling overnachtingsmogelijkheden aan. Hoe verhouden dergelijke activiteiten zich tot de definitie van 'louter kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen' en waarom is ondanks het bestaan van dergelijke activiteiten een andere behandeling in vergelijking met andere ANBI's gerechtvaardigd?

De Orde vraagt zich af of ook voor andere ANBI's geldt dat hun activiteiten niet mogen bestaan uit commerciële activiteiten. De Orde wijst in dit kader op de conclusie van AG Moltmaker (BNB 1986/103) en het rapport van de Commissie Algemeen nut beogende instellingen waarin wordt betoogd dat commerciële activiteiten niet af hoeven te doen aan de ANBI status, zolang de winst die daarmee behaald wordt maar wordt aangewend voor het algemeen nut.

In het nieuwe vierde lid van artikel 6.33 wordt bepaald dat intrekking van de ANBI-status zal plaatsvinden bij een veroordeling wegens een bij ministeriële regeling aangewezen misdrijven in bij die regeling aan te wijzen gevallen. De Orde is bezorgd over het feit dat deze essentiële zaken bij ministeriële regeling worden geregeld. Naar de mening van de Orde zou de Tweede Kamer ook zeggenschap moet hebben over de nadere invulling van deze bepaling en zou dit derhalve bij wet moeten gebeuren en niet via een ministeriële regeling.

Artikel VI: Natuurschoonwet 1928

A

Artikel 7 NSW, bezitseis

In artikel 7, eerste lid van de NSW wordt een bezitseis van één jaar voorafgaand aan het moment van overlijden of van de schenking geïntroduceerd. De bepaling strekt ertoe misbruik van de NSW faciliteit te voorkomen. De Orde is van mening dat de instandhoudingseis (art. 8 NSW) en de bezitseis (art.8a NSW) van 25 jaar na het moment van de verkrijging voldoende waarborgen zijn om misbruik te voorkomen. De voorgestelde bepaling leidt ertoe dat ook in bona fide situaties de NSW-faciliteiten niet kunnen worden toegepast wanneer de erflater binnen één jaar na de verkrijging van de onroerende zaak overlijdt. Dat is niet in overeenstemming met doel en strekking van de NSW.

Voorts vraagt de Orde zich af hoe de bezitseis uitwerkt voor de toepassing van artikel 7a NSW. Geldt de bezitseis voor de aandelen in het NSW lichaam of geldt de bezitseis voor het NSW lichaam zelf?

De Orde stelt voor om de bezitstermijn van één jaar alleen te stellen in situaties waarin de erflater het NSW landgoed heeft verworven van de persoon die na het overlijden erfgenaam van de erflater blijkt te zijn.

Voorts vraagt de Orde de aandacht voor de recente conclusie van de AG IJzerman van 30 maart 2009, nr. 08/01410. Gelet op de doelstelling van de NSW, namelijk het bevorderen van de instandhouding van en het creëren van natuurschoon, verdient het aanbeveling om in de NSW op te nemen dat de faciliteiten ook van toepassing zijn op onderbedelingsvorderingen.

Artikel XI**Artikel 6.33 Wet IB 2001: geen overgangsrecht voor periodieke giften aan ANBI's die hun status verliezen**

Het wetsvoorstel voorziet niet in overgangsrecht ter zake van ANBI's die hun status verliezen per 1 januari 2010. De Orde vreest dat dit voor periodieke schenkingen problemen kan opleveren. Belastingplichtigen hebben zich te goeder trouw vastgelegd om gedurende minimaal vijf jaar periodieke schenkingen te doen aan een instelling die op dat moment als ANBI kwalificeerden. Door de niet eerder aangekondigde aanscherping van het ANBI-criterium kan het gebeuren dat deze periodieke giften niet langer aftrekbaar zijn. Van een betrouwbare overheid zou naar de mening van de Orde voor dergelijke gevallen overgangsrecht mogen worden verwacht. De opmerking van het ministerie op

www.geldenrecht.nl/belastingen/3185076/Veel_goede_doelen_niet_meer_aftrekbaar.html

dat in aktes standaard ontbindingsclausules zitten voor het geval een instelling tijdens de looptijd ophoudt een ANBI te zijn, is onjuist: dergelijke clausules zijn immers pas officieel toegestaan sinds het besluit van 27 november 2008 (Stcrt. 235). De meeste aktes zullen van eerdere datum zijn en derhalve niet een dergelijke clause bevatten. Het plotseling aanscherpen van het criterium vormt voor de belastingplichtigen die deze een aantal jaren lopende verplichtingen zijn aangegaan, een onevenredige benadeling. De Orde zou het daarom zeer op prijs stellen te vernemen waarom het wetsvoorstel niet in overgangsrecht voor deze gevallen voorziet.

Hoofdstuk 9 MvT**Aanpassing tabel in Uitvoeringsbesluit**

De Orde vindt het een goede zaak dat de tabellen uit het Uitvoeringsbesluit SW worden aangepast overeenkomstig die uit het Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001. Deze aanpassing heeft echter gevolgen voor de rentebepalingen in testamenten met betrekking tot overbedelingschulden/ inbrengschulden. In dit kader plaatst de Orde een aantal opmerkingen:

De Orde vraagt zich af of het inderdaad zo is dat wanneer in een testament wordt bepaald dat een rentepercentage is verschuldigd, welke dusdanig is berekend dat geen fictief vruchtgebruik in de zin van HR 11 juli 1989, BNB 1989/260 ontstaat, dit onder de nieuwe wet tot gevolg heeft dat 4% rente is verschuldigd. Dit ondanks het feit dat de erfflater 6% heeft bedoeld. De Orde vindt het wenselijk dat de staatssecretaris hier duidelijkheid over geeft.

De Orde vraagt zich af wat onder de nieuwe regeling de waarderingsgevolgen zijn voor vorderingen waarover een testamentair bepaalde vaste samengestelde rente van 6% rente is verschuldigd. De Orde gaat ervan uit dat de vorderingen op nominale waarde worden gesteld en niet op een waarde die ligt boven de nominale waarde .

De Orde is van mening dat dit zelfde geldt wanneer de erfgenamen zelf een rente van 6% overeenkomen (waarin verder wordt voldaan de vereisten van artikel 1 lid 2 jo lid 5 SW). De Orde dringt er op aan dat de staatssecretaris duidelijk in de wet aangeeft wat een te hoge rente is en wat de fiscale gevolgen hiervan zijn.

Overigens wijst de Orde erop dat de aanpassing van de tabel ook voor andere bepalingen in de Successiewet gevolgen heeft. Zo dient bijvoorbeeld de waarde van het te imputeren pensioen ook berekend te worden aan de hand van de factoren van de tabel van de Inkomstenbelasting. Dit kan leiden tot een hogere imputatie waardoor de verhoging van de partnervrijstelling in een aantal gevallen geen effect zal sorteren.

Voorbeeld: wanneer een man van een 51 jarige vrouw overlijdt, wordt de waarde van de pensioenaanspraak onder de huidige regeling met factor 12 berekend. Wanneer de Inkomstenbelasting tabel wordt gehanteerd, wordt de waarde met factor 16 berekend. Dit nadeel speelt een rol wanneer vrouwen als langstlevende achterblijven, hetgeen meestal het geval zal zijn. De Orde vraagt zich af of dit vrouwenvriendelijke effect onderkend is.

Hoofdstuk 14 MvT

Budgettaire effecten

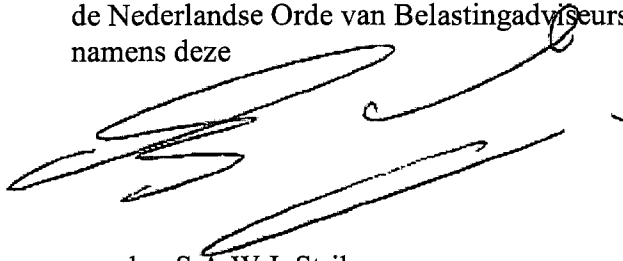
Uit onderdeel 14 van de MvT blijkt dat van twee bij het Belastingplan 2010 nog in te dienen maatregelen – te weten de invoering van heffingsrente voor successierechtschulden (als tegenmaatregel voor de aftrek van successierechtschulden in box 3) en de invoering van de materiële ondernemingseis voor de verervingsfaciliteit van ab-aandelen – thans al budgettaire opbrengsten worden ingeboekt om de SW-herziening budgettair neutraal te laten eindigen. Dit is naar de mening van de Orde onwenselijk, omdat het parlement hierdoor bij de behandeling van het Belastingplan 2010 voor een voldongen feit wordt geplaatst. Als het parlement immers bij de behandeling van het Belastingplan 2010 niet akkoord wenst te gaan met de voornoemde twee maatregelen, is er immers direct een budgettair gat voor SW-herziening. Dit kan ertoe leiden dat de Tweede Kamer uiteindelijk deze twee additionele maatregelen uit het Belastingplan 2010 toch maar accepteert. Naar de mening van de Orde is dit geen juiste wijze van wetgevingstechniek. Er worden immers nu al baten ingeboekt ter zake van maatregelen in een ander, nog niet ingediend, wetsvoorstel (Belastingplan 2010), over welke maatregelen thans in het kader van dit wetsvoorstel (SW-herziening) niet kan worden gediscussieerd. De Orde vindt dit zeer onwenselijk.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen