

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

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

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 september 2009

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de nota n.a.v. het verslag en de nota van wijziging 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 op 4 juni haar reactie gegeven 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)’, hierna: het wetsvoorstel. De Orde heeft daarom met belangstelling kennis genomen van de nota naar aanleiding van het verslag en de nota van wijziging bij dit wetsvoorstel. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor een aanvullend commentaar.<sup>1</sup> Het commentaar is artikelsgewijs opgebouwd.

Hoofdpunten van dit commentaar zijn dat de Orde van mening is dat de bepalingen over de afgezonderde particuliere vermogens nog veel vragen oproepen en de voorgestelde regels over (cumulatief) preferente aandelen in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit onevenwichtigheden bevatten. Tevens roept zij op tot overgangsrecht hiervoor. De Orde vraagt om de terugwerkende kracht die de nieuwe regels rondom schenken onder opschortende voorwaarde hebben, ongedaan te maken. Voorts is de Orde van mening dat het van groot belang is dat SBBIs vooraf zekerheid kunnen krijgen over hun fiscale status en dat het begrip ‘sociaal belang’ duidelijker wordt ingevuld.

---

<sup>1</sup> Omdat de officiële versie van het kamerstuk nog niet is gepubliceerd is bij de paginanummering uitgegaan van het door het Ministerie van Financiën op zijn website geplaatste document.

## **Artikel I: Successiewet 1956 (hierna SW)**

**A**

### **Artikel 1, derde lid SW: vermogensverschuivingen tussen partners**

Naar aanleiding van het voorstel van de Orde om op te nemen dat vermogensverschuivingen tussen partners geen schenking zijn, wordt in de nota naar aanleiding van het verslag terecht geconstateerd dat bij samenwoners, in tegenstelling tot gehuwden/geregistreerde partners, geen samenvloeiing van vermogens plaatsvindt. Vervolgens wordt opgemerkt dat voor gehuwden en geregistreerde partners bij wijziging van de staat van de gemeenschap of van de huwelijkse voorwaarden, in beginsel sprake is van een schenking. Een dergelijke wijziging geschiedt echter ofwel in het kader van de rechten en verplichtingen tussen de echtgenoten tijdens het huwelijk, ofwel in het zicht van echtscheiding in verband met de verzorgingsverplichting tijdens en na het huwelijk. Een dergelijke wijziging komt niet voort uit vrijgevigheid. In de praktijk blijkt dat inspecteurs zich op het standpunt stellen dat per definitie een schenking aan de orde is in alle gevallen waarin wijziging van huwelijkse voorwaarden plaats vindt en een beperkte gemeenschap of een beperkt finaal verrekenbeding wordt ingevoerd, zelfs wanneer de huwelijkse voorwaarden al een finaal verrekenbeding bevatten dat werkt in geval het huwelijk eindigt (zowel bij echtscheiding als overlijden). Nu uit jurisprudentie blijkt dat overgang naar een gemeenschap van goederen/finaal verrekenbeding geen schenking is, zou overgang naar een minder vergaande beperkte gemeenschap/beperkt finaal verrekenbeding ook geen belaste schenking moeten zijn. Immers, wanneer men onbelast mag overgaan van koude uitsluiting (100-0) naar 50-50, waarom zou men dan niet onbelast mogen overgaan van koude uitsluiting (100-0) naar 60-40 of 80-20?

De Orde stelt daarom voor om, in overeenstemming met het gewijzigde art. 11 lid 4 SW, op te nemen dat er bij wijziging van huwelijkse voorwaarden/partnerschapsvoorwaarden geen sprake is van een schenking, voor zover op grond van deze wijziging aan de echtgenoten/geregistreerde partners niet meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn. Op deze wijze staat buiten kijf dat bij beperkte gemeenschappen van goederen of beperkt finaal verrekenbedingen geen schenkingsrecht geheven wordt.

### **Artikel 1, negende lid SW: schenkingen onder opschortende voorwaarde**

De Orde vraagt aandacht voor de voorgestelde fictie voor de schenking onder de opschortende voorwaarde. Als de Orde de Staatssecretaris goed begrijpt is hij van mening dat de invoering van de fictie in een puur binnenlandse situatie geen wijziging brengt in het tijdstip van de belastingheffing en de waarde waarover wordt geheven. De Orde is het op dit punt eens met de Staatssecretaris.

Daaruit meent de Orde af te leiden dat de invoering van de fictie tot doel heeft om in een internationale situatie waarin thans geen Nederlands schenkingsrecht of successierecht wordt geheven in de toekomst wel schenk- of erfbelasting te heffen. De Staatssecretaris heeft daarbij vermoedelijk de volgende situatie op het oog. Een schenker woont niet in Nederland en schenkt onder een opschortende voorwaarde aan de begiftigde en (r)emigreert vervolgens naar Nederland. De voorwaarde gaat in vervulling als de schenker in Nederland woont. Onder de huidige wet kan Nederland bij de vervulling van de voorwaarde geen schenkingsrecht heffen. Onder de voorgestelde regeling kan Nederland wel heffen. De Orde heeft hier geen moeite mee voor die situaties waarin na de invoeringsdatum van het wetsvoorstel een dergelijke schenking wordt gedaan. De belastingplichtigen zijn dan op de hoogte van de fictie en kunnen beslissen om al dan niet te schenken onder een opschortende voorwaarde.

De Orde vindt het echter in strijd met de rechtszekerheid dat deze regeling ook *terugwerkt* voor schenkingen die in het verleden hebben plaatsgevonden. In die situatie treden onrechtvaardige situaties op.

#### *Voorbeeld*

Een schenker woont in het buitenland en heeft tien jaar geleden een schenking gedaan onder een opschortende voorwaarde. De schenking vormt een belastbaar feit. Over schenkingen door – maar ook erfenissen van - niet in Nederland woonachtige personen kan Nederland uiteraard niet heffen. Stel de schenker is naar Nederland verhuisd en inmiddels overleden. Na 1 januari 2010 gaat de voorwaarde in vervulling. Op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat wordt wederom een belastbaar feit geconstateerd. De begiftigde wordt bij fictie geacht te verkrijgen uit de nalatenschap van de overleden schenker en is daarover erfbelasting verschuldigd.

De schenker heeft geheel in overeenstemming met de ten tijde van de schenking geldende wetgeving zonder Nederlands schenking- en successierecht geschonken. Was de schenker op de hoogte geweest van deze regeling dan was zeer waarschijnlijk niet onder een opschortende voorwaarde geschonken.

De *terugwerkende kracht* in de voorgestelde regeling kan eenvoudig ongedaan worden gemaakt door in het overgangsrecht op te nemen dat de fictie enkel geldt voor schenkingen die tot stand zijn gekomen na 1 januari 2010.

In dit kader verwijst De Orde naar het commentaar van De Kroon en Van Beelen in NTFR 2009/1871.

## **B**

### **Artikel 1a SW: partnerbegrip**

De Orde heeft in zijn commentaar de suggestie gedaan om in art 1a SW 1956 een bepaling op te nemen die vergelijkbaar is met art. 1.2, zesde lid, Wet IB 2001. Dit zou naar de mening van de Orde van belang zijn indien een persoon meer dan één echtgenoot heeft en er bepaald moet worden welke echtgenoot als partner aangemerkt wordt. In de Wet IB 2001 is dit de echtgenoot uit de oudste verbintenis. Nu de nota van wijziging geen voorstel bevat om art. 1a SW 1956 dienovereenkomstig aan te passen, verzoekt de Orde om verheldering van de vraag hoe in dergelijke gevallen bepaald moet worden welke echtgenoot als partner kan worden aangemerkt. Is dit een vrije keuze van de belastingplichtige en kan deze keuze indien gewenst worden herzien?

## **I**

### **Artikel 10 SW: fictie genotsrechten**

De Orde kan de uitleg die de Staatssecretaris van Financiën geeft over artikel 10 SW grotendeels volgen en kan voor enkele nadere aanpassingen in dit artikel begrip opbrengen. Over een specifiek onderdeel van de uitleg, in combinatie met de voorgestelde nadere wijziging, spreekt de Orde echter haar bezorgdheid uit. Het effect dat hiermee zou worden bereikt, gaat namelijk naar de mening van de Orde in tegen de centrale gedachte van artikel 10 SW. Dit artikel beoogt namelijk het vermogen van een erflater dat tijdens zijn leven is omgezet in een genotsrecht, en dus bij zijn overlijden civielrechtelijk niet tot zijn

nalatenschap behoort, bij fictie toch als een verkrijging voor de erfbelasting aan te merken. Deze gedachte vormt, zo wordt in de nota naar aanleiding van het verslag aangegeven, al sinds de totstandkoming van de bepaling van (thans) artikel 10 SW de bestaansgrond voor het artikel, en het voorstel heeft, zo is in deze nota te lezen, niet tot doel deze kerngedachte buitenspel te zetten.

Het effect dat door de nadere wijzigingen in het voorstel, in combinatie met de daarbij gegeven uitleg wordt beoogd, staat naar de overtuiging van de Orde op enkele punten op gespannen voet met de geschetste basisgedachte achter de fictiebepaling van artikel 10 SW. Het betreft hier bijvoorbeeld de situatie van een, in vele testamenten voorkomend, keuzelegaat van goederen in volle eigendom tegen inbreng van de waarde, waarbij de inbrengsom mag worden schuldig gebleven onder vergoeding van een jaarlijkse rente. Zowel de hoofdsom als de rente zijn in beginsel slechts bij overlijden van de legataris opeisbaar. In deze situatie wordt naar de mening van de Orde geen ‘belast’ vermogen omgezet in ‘onbelast’ vermogen. Er is namelijk geen sprake van vermogen dat civielrechtelijk niet tot de nalatenschap behoort, maar daarin fiscaal wel zou moeten worden betrokken. In die zin wordt dan ook niets ‘ten koste van het vermogen van erflater verkregen’. De woorden ‘ten koste van’ betekenen weliswaar niet dat degene die de rechtshandeling verricht in economische zin moet zijn verarmd. Er moet naar de mening van de Orde echter in ieder geval sprake zijn van een fiscale verarming, waardoor over minder vermogen erfbelasting verschuldigd zou zijn. Dáárvoor is artikel 10 SW oorspronkelijk bedoeld. Van deze ‘fiscale verarming’ is hier geen sprake. Een cijfermatig voorbeeld moge dit verduidelijken:

#### *Voorbeeld 1*

Twee ongehuwd samenwonende partners A en B (kwalificerend onder de voorgestelde regeling van artikel 1a SW), hebben gezamenlijk een vermogen opgebouwd bestaande uit een eigen woning (waarde 400) en spaartegoeden (waarde 100). De totale waarde van het gemeenschappelijke vermogen bedraagt in dit voorbeeld dus 500 (ieder 250). A overlijdt, en in zijn testament heeft hij zijn zoon C, geboren uit een eerder huwelijk, tot enig erfgenaam benoemd. Verder is in het testament ten gunste van B een keuzelegaat tegen inbreng van de waarde opgenomen, betreffende goederen in volle eigendom die tot zijn nalatenschap behoren. Bepaald is dat B de inbrengsom van 250 schuldig mag blijven aan C, onder jaarlijkse bijschrijving een samengestelde rente van 6%. Hoofdsom en rente zijn opeisbaar bij overlijden van B. B maakt gebruik van het keuzelegaat ten aanzien van alle goederen van de nalatenschap.

De nalatenschap van A heeft een waarde van 250. Deze waarde vertaalt zich in de vordering die C krijgt op B. Het totale vermogen van A wordt dus in de heffing van erfbelasting betrokken. Het vermogen van B bestaat daarna uit alle activa met een totale waarde van 500 en een schuld aan C met een waarde van 250 (abstraherend van eventuele opgelopen rente). Het vermogen van B heeft dan ook een waarde van 250. Als B kort daarna zou overlijden, zou 250 in de heffing van erfbelasting worden betrokken. In totaal wordt het gehele vermogen van 500 in de heffing betrokken.

Als de Orde het goed begrijpt, zal dit voorbeeld in de visie van de Staatssecretaris als volgt uitpakken. Doordat B gebruik heeft gemaakt van het keuzelegaat uit het testament van A, is een rechtshandeling aan de orde waarop artikel 10 SW van toepassing is. Bij overlijden van B, zal bij C de volle waarde van de vordering die hij heeft verkregen tengevolge van het

overlijden van zijn vader (inclusief de eventueel opgelopen rente) nogmaals in de heffing van erfbelasting worden betrokken, zonder dat sprake kan zijn van enige verrekening van eerder geheven erfbelasting over dezelfde waarde. Daarnaast wordt de 'echte' waarde van de nalatenschap van B (stel nog steeds 250) in de heffing betrokken. In totaal wordt bij C 750 in de heffing van erfbelasting betrokken, terwijl het totaal verkregen vermogen 500 bedraagt. Dit kan in de ogen van de Orde niet de bedoeling zijn.

#### *Voorbeeld 2*

A en B zijn gehuwd zonder het maken van huwelijkse voorwaarden en hebben samen twee kinderen C en D. Hun vermogen bestaat uit een eigen woning (waarde 400) en spaartegoeden (waarde 200). A heeft in zijn testament B, C en D gezamenlijk en voor gelijke delen tot erfgenamen benoemd en weder een zogenoemde quasiwettelijke verdeling opgenomen. Hij heeft namelijk aan B de bevoegdheid gegeven om als executeur afwikkelingsbewindvoerder alle goederen aan zichzelf toe te delen, onder de verplichting om alle schulden voor haar rekening te nemen. Ter zake van de overbedelingsschuld zal een rente worden vergoed van 6% samengesteld. A is begin 2006 overleden en de aangifte successierecht is net binnen de gestelde termijn gedaan. B, C en D zijn ieder in de heffing van successierecht betrokken voor een waarde van 100; C en D ter zake van de vorderingen die zij hebben gekregen en B ter zake van haar verkrijging van 300, onder aftrek van de schulden van totaal 200 aan de kinderen. Door omstandigheden heeft B echter pas in 2008 gebruikgemaakt van de bevoegdheid om de beoogde verdeling tot stand te brengen.

Als de Orde het goed begrijpt wordt nu voorgesteld om bij het overlijden van B (stel in 2010) de vorderingen die de kinderen C en D op hun moeder hebben verkregen (en die bij hen al in de heffing van het successierecht zijn betrokken) in de heffing van erfbelasting te betrekken, zonder verrekening van de al betaalde successierechten in het verleden. Dit terwijl men met de eventuele invoer van een wetsartikel zoals geformuleerd in artikel 10, lid 5 SW geen rekening kon houden. Ook in dit voorbeeld is geen vermogen omgezet in een genotsrecht dat bij overlijden niet tot de nalatenschap behoort. De fictiebepaling wordt hier naar de mening van de Orde buiten zijn oorspronkelijke bedoeling opgerekt.

Los van de meer technische aspecten die hiervoor aan de orde gesteld zijn, merkt de Orde op dat door de bedoelde wijzigingen materieel gelijke gevallen verschillend in de belastingheffing worden betrokken. Een keuzelegaat tegen inbreng van de waarde werkt materieel hetzelfde uit als een wettelijke verdeling of een quasiwettelijke verdeling, maar zou tot veel meer belastingheffing aanleiding geven. Dit terwijl voor ongehuwde partners de genoemde verdelingsvormen niet toegankelijk zijn. Het tweede voorbeeld geeft aan dat het feit dat achteraf gezien een termijn wordt overschreden die op het betreffende moment nog niet kenbaar was, tot gevolg heeft dat substantieel meer erfbelasting verschuldigd zal zijn. Ook het beginsel dat erfbelasting steeds zoveel mogelijk geheven wordt naar de toestand die uiteindelijk wordt bereikt (dus na de verdeling) wordt hiermee naar de mening van de Orde aan de kant gezet.

Indien ondanks de aangegeven principiële bezwaren het voorstel op deze punten gehandhaafd zou blijven, dan stelt de Orde voor dat toch in ieder geval dubbele heffing over hetzelfde vermogen bij dezelfde persoon wordt voorkomen door aftrek van eerder geheven successierecht of erfbelasting toe te staan.

Tot slot wil de Orde nogmaals de situatie van de zogenoemde ‘turboverdeling’ voorleggen. Het gaat hierbij om de situatie – zoals in het eerdere commentaar van de Orde van 4 juni jl. is geschetst – dat alle goederen van een algehele gemeenschap van goederen worden toegedeeld aan de nalatenschap van de eerst stervende echtgenoot. De nalatenschap krijgt daardoor een schuld aan de langstlevende echtgenoot ter waarde van de helft van het totale vermogen. De langstlevende echtgenoot krijgt vervolgens op grond van het testament van de erflater het vruchtgebruik van de gehele nalatenschap. Volgens geldende jurisprudentie is artikel 10 SW in deze situatie niet van toepassing. Graag verzoekt de Orde de Staatssecretaris te bevestigen dat ook onder de voorgestelde redactie van artikel 10 SW dit feitencomplex geen aanleiding geeft tot toepassing van deze fictiebepaling. Naar de mening van de Orde wordt ook hierbij namelijk geen vermogen aan de heffing van erfbelasting onttrokken dat daar wel aan onderworpen zou moeten zijn. Bij overlijden van de langstlevende echtgenoot wordt immers de volle waarde van de aanvankelijke onderbedelingsvordering in de heffing van erfbelasting betrokken. Dit is dus duidelijk een andere situatie dan die aan de orde is bij bijvoorbeeld een ‘turbotestament’ dat als effect beoogt dat bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot niets met erfbelasting wordt belast. De Orde zou een reactie op dit punt zeer op prijs stellen.

#### **O en P**

##### **artikelen 16, 17 en 17a SW: afgezonderd particulier vermogen**

Zie het commentaar bij artikel II, A en C.

#### **AC en AE**

##### **Artikel 32 SW, eerste lid onder 8 en artikel 33 SW, eerste lid onder 13: SBBI**

Op pagina 65 van de nota naar aanleiding van het verslag wordt bevestigd dat er geen mogelijkheid komt een SBBI beschikking te vragen en dat er ook geen openbaar register van SBBI's zal worden bijgehouden. Volgens de nota zou dit slechts een geringe rechtszekerheid met zich brengen, omdat geen giftenaftrek wordt verleend voor giften aan SBBI's. De Orde kan zich niet in deze motivering vinden. Voor een schenker is het immers niet alleen van belang of hij giftenaftrek ontvangt, maar ook of de begiftigde instelling 100% van de gift ontvangt, of slechts het bedrag dat na belastingheffing resteert. Dit zal een schenker/toekomstige erflater zeker bij substantiële giften en nalatenschappen op voorhand willen weten. Als hij kan kiezen om een fors bedrag na te laten aan een ANBI met een beschikking (zekerheid dat geen erfbelasting wordt geheven) of een SBBI zonder beschikking, zal hij door het ontbreken van zekerheid ten aanzien van de status van de SBBI vermoedelijk eerder voor de ANBI kiezen. Ook voor instellingen is het van belang dat zij bij hun fondsenwerving kunnen melden of een gift of legaat is vrijgesteld van belastingheffing. Overigens zal de voorgestelde regeling ook leiden tot een grotere werkdruk voor de Belastingdienst, nu van iedere schenking aangifte moet worden gedaan en dus per keer opnieuw beoordeeld moet worden of een instelling een SBBI is.

Dat een SBBI-beschikking slechts geringe rechtszekerheid biedt, is naar het oordeel van de Orde derhalve onjuist. Het argument dat een beschikking geen zekerheid geeft, omdat op het moment van de schenking aan de voorwaarde moet zijn voldaan dat aan de verkrijging geen opdracht mag zijn verbonden die het sociaal belang karakter ontnemt, is niet valide. Dezelfde voorwaarde wordt immers ook aan schenkingen/legaten aan ANBI's gesteld (artikel 32 SW, eerste lid onder 3 en artikel 33 SW, eerste lid onder 4), terwijl voor ANBI's wel een beschikking wordt gegeven. De beschikking heeft dan ook geen betrekking op een individuele schenking of nalatenschap, maar op de status van de instelling. In dit opzicht is er

naar de mening van de Orde geen verschil tussen ANBIs en SBBI's en is de rechtsonzekerheid die nu voor SBBI's wordt geschapen niet gerechtvaardigd.

Op pagina 66 van de nota wordt gesteld dat sociaal belang behartigende instellingen in de eerste plaats de privébelangen van de leden van de instelling dienen. Heeft dit tot gevolg dat slechts verenigingen als SBBI kunnen kwalificeren en instellingen zonder leden, zoals bijvoorbeeld dorps- en buurthuizen niet? Dit lijkt in strijd met het doel van de faciliteit en onderstreept het belang van het duidelijker omschrijven wat onder 'sociaal belang' wordt verstaan. De geringe toelichting die tot nu toe is gegeven zal vermoedelijk tot veel discussies tussen instellingen en de Belastingdienst leiden en de rechtsonzekerheid vergroten. De toevoeging dat de activiteiten worden uitgevoerd 'door, voor en met mensen en daarmee bijdragen aan het gevoel van saamhorigheid, solidariteit en betrokkenheid' geeft evenmin verduidelijking. Deze omschrijving is immers van toepassing op de meeste activiteiten die mensen samen verrichten, ook in het bedrijfsleven. Het biedt een potentiële schenker of erflater die niet de zekerheid van een SBBI beschikking krijgt, onvoldoende houvast om te beoordelen of een bepaalde instelling al dan niet als SBBI zal kwalificeren en een schenking of legaat belastingvrij kan ontvangen. Dit zal de geefbereidheid van potentiële schenkers/erflaters negatief beïnvloeden. De Orde herhaalt derhalve het pleidooi voor een duidelijkere omschrijving van dit begrip.

De Orde kan de redenering op pagina 67 van de nota naar aanleiding van het verslag over het niet openstellen van de giftenaftrek voor SBBI's niet volgen. Enerzijds wordt gesteld dat de giftenaftrek een te groot budgettair beslag zou leggen en tot een aanzienlijke verzwaring van de uitvoeringstaken van de belastingdienst zou leiden, anderzijds wordt aangegeven dat de meeste SBBI's van de periodieke giftenaftrek gebruik kunnen maken. Bestaat er een cijfermatige onderbouwing voor de gedachte dat de aftrek van andere giften (die vaak niet kan worden gebruikt vanwege de 1% drempel, waardoor het beslag van die aftrek gering lijkt) en giften aan SBBI's die niet in de vorm van een vereniging worden gedreven dusdanig groot zal zijn dat dit een ongelijke behandeling rechtvaardigt van SBBI's onderling (afhankelijk van de rechtsvorm al dan niet recht op periodieke giftenaftrek) en SBBI's en ANBIs (m.b.t. de andere giften)?

De voorgestelde SBBI regeling zal ertoe leiden dat juist voor grote schenkingen aan amateursportverenigingen de donateurs zich moeten bedienen van de constructie met een periodieke gift zodat iedere termijn aftrekbaar is. Bij de aanschaf van een nieuw voetbalveld levert dat administratieve lasten en onnodige kosten op voor de donateur en de vereniging: de notaris moet eraan te pas komen, het geld zal eerst geleend moeten worden aan de club zodat deze ermee aan de slag kan, er moet een overeenkomst van geldlening worden opgesteld en iets geregeld worden voor het geval de donateur binnen de 5 jaar overlijdt. Waarom dan niet mogelijk maken dat eenmalige giften, die immers het sociale belang dienen, ook aftrekbaar zijn, indien en voor zover zij dit sociale belang dienen?

De Orde vraagt zich af wat de gevolgen zijn wanneer iemand een aanmerkelijk belang pakket schenkt aan een ANBI of een SBBI. Is die verkrijging in beide gevallen vrijgesteld van schenkingsrecht? Een SBBI mag niet aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen zijn, of moet daarvan zijn vrijgesteld. Brengt de verkrijging van een aanmerkelijk belang pakket de SBBI status in gevaar? Of geldt hiervoor, net zoals voor de ANBI's dat het houden van een aanmerkelijk belang pakket geen afbreuk doet aan de SBBI status, indien de inkomsten maar benut worden voor de sociale doelstelling? Zal bij de

verkrijging van een aanmerkelijk belang pakket door een ANBI of SBBI ook de doorschuiffaciliteit gelden die nu voorgesteld wordt bij de schenking van een aanmerkelijk belang pakket?

Het is de Orde opgevallen dat in de nota naar aanleiding van het verslag niet is ingegaan op de suggesties die de Orde heeft gedaan voor tekstuele verduidelijking van artikel 32, eerste lid ten achtste (de laatste alinea op pagina 11 van het commentaar) en artikel 33 onder 13 (de tweede alinea op pagina 12 van het commentaar).

### **AH en AI: Bedrijfsopvolgingsregeling**

De Staatssecretaris heeft op het merendeel van de door de Orde gestelde vragen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling gereageerd. Er is echter een aantal, voor de praktijk zeer relevante, vragen waarop naar de mening van de Orde nog geen duidelijk antwoord is gegeven. Deze vragen brengt de Orde hierbij nogmaals onder de aandacht.

#### **Art. 35b SW**

De Orde mist een reactie van de Staatssecretaris op de aangedragen kritiek dat door het afschaffen van de conserverende aanslag over de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde de rechtspositie van de belastingplichtige verslechtert. De Orde vindt deze kwestie van voldoende belang om die nogmaals onder de aandacht te brengen.

De Orde is verheugd dat de Staatssecretaris ermee instemt dat toerekening van de belastinglatentie aan het vrijgestelde en niet-vrijgestelde ondernemingsvermogen evenredig moet plaatsvinden. Dat geldt ook voor het toestaan van een aftrek voor latente belastingverplichtingen ten aanzien van ter beschikking gesteld vermogen.

De Orde vindt de aanvulling van lid 4 dat de BV ten tijde van de uitgifte van de preferente aandelen een onderneming moet drijven, passen bij de doelstelling om alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren. De Orde vermag niet in te zien dat de voorgestelde aanpassing, dat de verkrijger van de preferente aandelen 'voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is' een verduidelijking is ten opzichte van de eerder voorgestelde wettekst, waarin vereist is dat die verkrijger aanmerkelijkbelanghouder is van gewone aandelen die zijn toegekend bij de omzetting tot preferente aandelen. Door de tekst van art. 35c, onderdeel d (nieuw) te ontkoppelen van onderdeel b kunnen problemen ontstaan bij een participatie in de vennootschap door derden met andere dan preferente aandelen.

#### **Artikel 35c SW**

In het commentaar op het wetsvoorstel heeft de Orde haar verbazing uitgesproken over de aanscherping van de regeling bij de verkrijging van een medegerechtigdheid of van preferente aandelen in een BV. De Staatssecretaris beschouwt houders van een medegerechtigdheid en van preferente aandelen als kapitaalverschaffers. Naar zijn mening is de bedrijfsopvolgingsregeling niet voor 'dergelijke financiers' bedoeld. De Orde deelt deze mening niet. Onder de nieuwe verslaggevingsregels (International Financial Reporting Standards) wordt een bezit aan preferente aandelen inderdaad als vreemd vermogen aangemerkt. In het fiscale recht daarentegen wordt een preferente aandeelhouder op dezelfde wijze behandeld als de houder van gewone aandelen. De SW zou hierop geen uitzondering moeten maken.



Op grond van artikel 35c, tweede lid SW komt een commandiet in een besloten CV alleen in aanmerking voor de bedrijfsopvolgingsregeling als het commanditaire aandeel is ontstaan in het kader van een bedrijfsoverdracht bij leven. Een commandiet in een open CV daarentegen komt bij een belang van ten minste 5% altijd in aanmerking voor de faciliteit. De Orde vindt dit verschil in behandeling niet te rechtvaardigen (in strijd met het gelijkheidsbeginsel), nu het verschil tussen een open en besloten CV louter een fiscaal onderscheid betreft. De Orde verzoekt de Staatssecretaris hierop te reageren.

Het voorgestelde artikel 35c, vierde lid SW stelt strenge voorwaarden aan de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling op preferente aandelen. Onderdeel a vereist dat de preferente aandelen een omzetting vormen van gewone aandelen. De Staatssecretaris spreekt van preferente aandelen die zijn ontstaan 'in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging'. De Orde is van mening dat als de bedrijfsopvolgingsregeling geldt voor (cumulatief) preferente aandelen, het niet moet uitmaken op welke wijze die zijn ontstaan. In haar eerdere commentaar heeft de Orde een voorbeeld gegeven van preferente aandelen die in verband met artikel 10d Wet Vpb 1969 een transformatie vormen van een vordering. Er zijn echter diverse andere situaties denkbaar. Niets is zo veelzijdig als de praktijk, waarin verschillende vormen van bedrijfsopvolging bestaan die economisch, juridisch (en tot op heden ook fiscaal) tot een zelfde resultaat leiden. De Orde verzoekt de Staatssecretaris daarom met klem de (in artikel 35c, vierde lid, onderdelen a en b SW neergelegde) voorwaarde van een gefaseerde bedrijfsopvolging te schrappen.

Artikel 35c, vierde lid, onderdeel d SW vereist voorts dat de verkrijger van de preferente aandelen reeds voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is van gewone aandelen. De Orde heeft in haar commentaar op het wetsvoorstel aangegeven dat deze eis bedrijfsopvolging in reële situaties volstrekt onmogelijk maakt. Uit het door de Orde gegeven voorbeeld blijkt dat de bedrijfsopvolging volledig wordt gefrustreerd als de preferente aandelen in een actieve BV aan de kinderen worden nagelaten, terwijl de gewone aandelen in de BV aan de commercieel directeur (de enige geschikte bedrijfsopvolger) zijn uitgegeven. De kinderen kunnen dan geen gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat ze geen gewone aandelen hebben. Om de erfbelasting te voldoen, moeten zij de BV dwingen hun preferente aandelen versneld in te kopen. Dat kan de BV in grote financiële problemen brengen, waardoor de bedrijfsopvolging door de commercieel directeur mislukt. De Staatssecretaris heeft niet expliciet op dit voorbeeld gereageerd, terwijl het een realistisch scenario betreft. Het is nu eenmaal vaak zo dat de beoogde bedrijfsopvolger niet tevens de (enig) beoogde erfgenaam is. Door gewone aandelen aan de bedrijfsopvolger uit te geven en de preferente aandelen (in gelijke delen) aan de familie na te laten, wordt dit ondervangen. Deze gebruikelijke vorm van bedrijfsopvolging zou niet tot verlies van de faciliteit moeten leiden. De Orde verzoekt de Staatssecretaris daarom tevens onderdeel d van artikel 35c, vierde lid SW te schrappen.

Als de Staatssecretaris ondanks voornoemde bezwaren artikel 35c, vierde lid SW niet wenst aan te passen, verzoekt de Orde de Staatssecretaris om overgangsrecht te creëren. Tot nu toe was er geen reden om aan te nemen dat (cumulatief) preferente aandelen in de weg staan aan de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. De enige eis die aan de aandelen in een houdstervennootschap wordt gesteld, is dat zij deel uitmaken van een aanmerkelijk belang. Als dit aanmerkelijk belang uit preferente aandelen bestaat, is de bedrijfsopvolgingsregeling (mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan) van toepassing. Uit het besluit van de

Staatssecretaris van 10 oktober 2007 (nr. CPP2007/383M, *Stcr.* nr. 2007, 202) kan voorts worden afgeleid dat preferente aandelen op het niveau van de werkmaatschappij ook geen belemmering vormen. De Staatssecretaris heeft namelijk goedgekeurd dat de faciliteit geldt voor een middellijk bezit van ten minste 5% van het nominaal geplaatste kapitaal in de werkmaatschappij. Hieraan zijn verder – terecht – geen nadere eisen gesteld. De invoering van artikel 35c, vierde lid SW betreft dus een nieuwe beperking van de bedrijfsopvolgingsregeling, die men niet had kunnen voorzien.

De Staatssecretaris meent dat het niet in het karakter van de erf- en schenkbelasting past om overgangsrecht te creëren voor toekomstige verkrijgingen. Als de vererving of de schenking nog niet heeft plaatsgevonden, is er geen bestaande rechtspositie die door het wetsvoorstel wordt doorkruist. Om die reden wordt niet voorzien in overgangsrecht ten aanzien van de verkrijging van preferente aandelen van aanmerkelijkbelanghouders, ‘die eerder niet zelf een aanmerkelijk belang via gewone aandelen in de betreffende vennootschap hielden’. De Orde is van mening dat er wel degelijk reden is om overgangsrecht te creëren. Zoals gezegd mochten ondernemers er tot nu toe op vertrouwen dat het creëren van een preferente aandelenstructuur geen verlies van de faciliteit tot gevolg zou hebben. Als destijds duidelijk was geweest dat de faciliteit slechts in beperkte mate op preferente aandelen van toepassing zou zijn, had de ondernemer waarschijnlijk voor een ander bedrijfsopvolgingsscenario gekozen. De schenking of vererving heeft weliswaar nog niet plaatsgevonden, maar zonder een totale reorganisatie zal de bedrijfsopvolgingsregeling niet (of beperkt) van toepassing zijn. Het gaat er ook niet alleen om dat de aanmerkelijkbelanghouder eerst gewone aandelen moet hebben gehouden. Aan deze eis wordt wellicht voldaan. Indien de preferente aandelen echter niet aan de bedrijfsopvolger toekomen (in de hiervoor beschreven casus de commercieel directeur), bestaat ook geen recht op de faciliteit.

Artikel 35c, vijfde lid SW ziet op de toerekening van de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij aan de holding. De Orde is verheugd dat de Staatssecretaris de werking van deze bepaling aan de hand van een aantal voorbeelden heeft verduidelijkt. De toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding zal plaatsvinden in de verhouding van de waarde van de diverse soorten aandelen ten opzichte van de verhouding tot de waarde van de werkmaatschappijen. Voor preferente aandelen geldt daarbij de extra voorwaarde dat deze moeten zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. Onder verwijzing naar het hiervoor gegeven commentaar op artikel 35c, vierde lid, onderdeel a en b SW, verzoekt de Orde de Staatssecretaris om deze extra voorwaarde (neergelegd in het vijfde lid, derde volzin) te laten vervallen.

Teleurstellend is dat de Staatssecretaris niet tegemoet wenst te komen aan de oproep van de Orde om vorderingen die zijn ontstaan als gevolg van een bedrijfsoverdracht onder de faciliteiten te brengen. De gelijkenis in economische zin tussen een dergelijke vordering en preferente aandelen is evident, en door de bedrijfsoverdracht tegen een vordering in plaats van preferente aandelen te laten plaatsvinden, kan de zeggenschap in de overgedragen onderneming volledig bij de bedrijfsopvolger worden gelegd. De Orde verzoekt de Staatssecretaris zijn standpunt in dezen te heroverwegen.

De Orde heeft gevraagd of een door een BV aan een deelneming verstrekte achtergestelde lening – in het kader van de toepassing van artikel 35c, vijfde lid SW – kan kwalificeren als ondernemingsvermogen. Volgens de Staatssecretaris is dat niet mogelijk (blz. 107 van de

nota naar aanleiding van het verslag). Naar de mening van de Orde wordt daarmee de strekking van de bedrijfsopvolgingsregeling te zeer beperkt. Vanuit een oogpunt van een beperking van de aansprakelijkheid, zal de werkmaatschappij veelal gefinancierd worden met leningen vanuit de holding. In het geval van een 100%-verhouding tussen de holding en de werkmaatschappij vallen deze 'intra group leningen' weg door consolidatie. Ook als zij niet wegvallen door consolidatie is naar onze mening sprake van ondernemingsvermogen. Stel een vennoot in een vennootschap onder firma verstrekt een lening aan de vennootschap onder firma. Een dergelijke lening behoort tot het verplicht ondernemingvermogen. Ook als de andere vennoten geen lening hebben verstrekt. De Staatssecretaris heeft aangegeven ondernemers die via een BV opereren hetzelfde te willen behandelen als IB-ondernemers. Het ligt dan voor de hand dat als een holding een lening verstrekt aan een deelneming (BV) – hetgeen kan worden vergeleken met een samenwerking via een vennootschap onder firma - de vordering ook kwalificeert als ondernemingsvermogen. Hetzelfde geldt voor de vordering die in box 1 valt, omdat het vermogen ter beschikking wordt gesteld. Het enkele feit dat deze vordering in het verleden ook niet werd gefaciliteerd doet niet ter zake. Er is immers geen reden om een omissie uit het verleden - zonder goede reden - te continueren. Bovendien gaat de Staatssecretaris ten onrechte voorbij aan de situatie dat de ondernemingsactiviteit van de holding kan inhouden het verstrekken van financieringen aan deelnemingen, zoals bij participatiemaatschappijen het geval kan zijn.

De Orde is teleurgesteld dat de Staatssecretaris zich niet kan verenigen met een forfaitaire toerekening van schulden aan de beleggingen en de activa van het ondernemingsvermogen. De Orde voorziet grote uitvoeringsproblemen bij de historische benadering zoals de Staatssecretaris voorstaat. Opmerkelijk is dat de Staatssecretaris de historische benadering bij de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding, waarbij die werkmaatschappij verschillende soorten aandelen heeft - zie voorbeeld 3 op pagina 112 van de nota – wél verwerpt. De Orde verzoekt de Staatssecretaris de forfaitaire toerekening van schulden aan de beleggingen en de activa van het ondernemingsvermogen te heroverwegen.

#### **Art. 35d SW**

De Orde vindt het een goede zaak dat een fictief aanmerkelijkbelanghouder alsnog wordt aangemerkt als een kwalificerende 'ondernemer' in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. Door deze aanpassing vervalt de noodzaak van de eerder door de Orde bepleitte regeling voor een uitstel van betaling in deze situatie. Ook de toezegging dat bij de beoordeling of aan de vereiste bezitstermijn is voldaan, een materiële toets bepalend is, stemt tot tevredenheid. De Orde gaat er hierbij vanuit dat – naast het voorbeeld in de nota naar aanleiding van het verslag - ook op coulance kan worden gerekend ingeval de ondernemer onvoorzien komt te overlijden binnen één jaar na het opstarten van de onderneming.

#### **Artikel 35e SW**

In artikel 35e, vierde lid SW is een extra voortzettingsvereiste opgenomen. Stel: in het kader van een bedrijfsopvolging zijn aandelen omgezet in preferente aandelen en gewone aandelen uitgereikt aan de opvolger. Vervolgens vererven de preferente aandelen naar de opvolger. Het voortzettingsvereiste geldt dan ook voor de gewone aandelen, die de opvolger reeds jaren in zijn bezit heeft. De Orde ziet geen reden om aan die aandelen nog additionele eisen te verbinden.

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

### **A en C, artikel 2.14a en artikel 10a.7 Wet IB 2001: 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 Successiewet 1956).

#### *Definitie afgezonderd particulier vermogen*

Het begrip afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV) wordt gedefinieerd in het voorgestelde tweede lid van artikel 2.14a van de Wet IB 2001. Op grond van deze bepaling is een APV een entiteit, met of zonder rechtspersoonlijkheid, waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of een economische deelgerechtigdheid is ontstaan. De Orde vraagt zich af of het begrip 'economische deelgerechtigdheid' nader kan worden toegelicht.

In dit kader merkt de Orde nog op dat zij het verhelderend vindt dat in voornoemde definitie uitdrukkelijk wordt opgenomen dat een sociaal belang behartigende instelling niet wordt aangemerkt als een APV.

#### *Definitie erfgenaam*

In haar commentaar van 4 juni jongstleden heeft de Orde aangegeven dat het denkbaar is dat de erfgenamen van de insteller van het APV anderen zijn dan de begunstigden van dat vermogen. In de literatuur is onder meer gewezen op de situatie dat een in Nederland woonachtige persoon een gedeelte van zijn vermogen tijdens leven heeft ondergebracht in een APV waarbij zijn kinderen tot begunstigden zijn aangewezen. Het resterende gedeelte van het vermogen wordt via het testament nagelaten aan een (in het buitenland gevestigde) door de Belastingdienst als zodanig gerangschikte ANBI. Dit voorbeeld wordt in de nota naar aanleiding van het verslag (pagina 122) expliciet behandeld. Daarbij wordt er door de Staatssecretaris van uitgegaan dat eerst aan de ANBI wordt uitgekeerd en daarna een dooruitdeling plaatsvindt van de ANBI aan de kinderen van de insteller. Civielrechtelijk zal dat echter niet het geval zijn. Immers, de uitdeling aan de begunstigden door het APV wordt slechts op basis van een fiscale fictie geacht te zijn gedaan door de ANBI. De Orde ziet dan ook niet in dat een dergelijke fictieve uitdeling door de ANBI in strijd zou zijn met haar doelstelling.

Teneinde discussie te voorkomen in situaties waarin de persoon van de erfgenaam en de begunstigde niet in elkaar verenigd zijn, wordt voorgesteld het begrip erfgenaam uit te breiden. Als erfgenaam wordt mede aangemerkt een persoon die is overleden en die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is van het APV of wiens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn in feite, direct of indirect, begunstigde is van het APV. De Orde kan zich vinden in deze gedachtegang, maar spreekt haar twijfel uit over de praktische uitvoerbaarheid van een en ander. Wanneer sprake is van een zogenoemde irrevocable discretionary trust of stichting particulier fonds zal in de praktijk niet op voorhand duidelijk zijn wie als begunstigden van het vermogen kunnen worden aangemerkt. Door aan te nemen dat in deze gevallen wel sprake is van economische gerechtigheid, lijkt de voorgestelde regeling dan ook het discretionaire karakter van deze specifieke entiteiten te miskennen.

Bovendien kan de vraag worden gesteld of de aansluiting bij het (wettelijk) erfgenaamschap in zijn algemeenheid wenselijk is, zulks mede gelet op de positie die bijvoorbeeld stiefkinderen en samenwoners in dit geheel kunnen innemen.

#### *Overgangsrecht*

De Orde prijst de invoering van overgangsrecht voor situaties waarin sprake is van inbreng in een APV vóór 1 januari 2010 waarover reeds schenkings- of successierecht is betaald. Dit recht wordt op verzoek teruggeven. Het valt de Orde op dat in dit kader niet wordt gesproken over enige rentevergoeding en vraagt zich af of het inderdaad de bedoeling is hierover geen rente te vergoeden.

Over het overgangsrecht voor vaststellingsovereenkomsten die vóór 20 april jongstleden gesloten zijn, merkt de Orde het volgende op. Allereerst begrijpt de Orde dat in de praktijk ook na genoemde datum vaststellingsovereenkomsten met de Belastingdienst zijn gesloten. De Belastingdienst heeft in deze situaties aangegeven dat deze overeenkomsten zijn gesloten in het kader van het overgangsrecht en hun geldigheid zullen behouden. De Orde vraagt de Staatssecretaris deze gang van zaken te bevestigen door hier rekening mee te houden in de uiteindelijke overgangsregeling. Ten slotte is in de praktijk gebleken dat er - anders dan de Staatssecretaris aangeeft - vaststellingsovereenkomsten gesloten zijn waarbij voor de inkomstenbelasting uitgegaan wordt van transparantie, terwijl dat niet geldt voor het successie- en schenkingsrecht. De Orde verneemt graag hoe tegen dergelijke vaststellingsovereenkomsten aangekeken zal worden en vraagt overgangsrecht terzake.

#### *Verdragsbescherming*

In de nota naar aanleiding van het verslag (pagina 52) wordt gewezen op de verdragsbescherming die natuurlijke personen zullen genieten door de rechtstreekse toerekening van het vermogen van het APV aan deze natuurlijke personen. De Orde zet vraagtekens bij deze vanzelfsprekend veronderstelde verdragsbescherming. In dit kader wijst zij op de bekende problematiek omtrent het internationaal gebruik van hybride entiteiten. Zo is dit standpunt in ieder geval gedeeltelijk onjuist in gevallen waarin de juridische eigendom van het APV niet gehouden wordt door een ingezetene van Nederland. Deze gedeeltelijk onjuistheid behelst kort gezegd dat de toerekening van het vermogen van het APV op grond van de Nederlandse belastingwetten door de andere verdragstaat in het algemeen niet erkend zal worden. Immers, de toerekening van vermogen van een APV aan een Nederlands ingezetene natuurlijk persoon leidt er niet toe dat - voorzover het interest, dividenden of royalties betreft - deze persoon vanuit het andere land (de bron- of situsstaat) voor de toepassing van het betreffende belastingverdrag wordt aangemerkt als de 'genieter' of zelfs maar als 'beneficial owner' (als dat voldoende zou zijn voor verdragsbescherming, quod non) van de desbetreffende inkomstenbestanddelen. Op dezelfde manier wordt, als tot het vermogen van een APV een onderneming behoort, deze onderneming niet aangemerkt als 'een onderneming van een van de Staten'. (zie art. 7 juncto art. 3 lid 1 letter d. van het OECD Modelverdrag). Een vergelijkbare redenering geldt voor nog een aantal andere inkomsten die door het typische belastingverdrag worden bestreken. Als gevolg hiervan zal een Nederlands ingezetene aan wie vermogen van het APV wordt toegerekend in het algemeen geen verdragsbescherming in de andere staat kunnen claimen. De Orde verwijst in dit kader ook naar het OESO commentaar dat op dit punt verschenen is alsmede het artikel van John F. Avery Jones, "The treatment of Trust under the OECD Model Convention", in European Taxation, No. 12, 1989.

### *Historische verkrijgingsprijs*

In het voorgestelde art. 10a.7, vijfde lid, Wet IB 2001 is aangegeven dat voor aanmerkelijk belang aandelen die behoren tot een bestaand APV aangesloten gaat worden bij de historische verkrijgingsprijs. De Orde acht invulling van het begrip historische verkrijgingsprijs onvoldoende duidelijk en vraagt om een nadere definitie van dit begrip.

### *Verliesverrekening*

Uit art. 20a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 volgt dat indien het uiteindelijke belang in de belastingplichtige voor belangrijke mate (30% of meer) is gewijzigd ten opzichte van de situatie in het oudste openstaande verliesjaar - onder omstandigheden - verrekenbare verliezen uit de periode voorafgaand aan de belangenwijziging niet langer verrekenbaar zijn. Strikt genomen wijzigt door de voorgestelde fiscale transparantie van het APV per 1 januari 2010 het uiteindelijk belang in een dergelijke verliesvennootschap, waardoor - onder omstandigheden - sprake zou kunnen zijn van verliesverdamping. Dit lijkt niet in overeenstemming te zijn met de bedoeling van de wetgever. Dit volgt mede uit de hierboven genoemde verwijzing naar de historische verkrijgingsprijs. De Orde vraagt deze ongewenste uitkomst door middel van adequaat overgangsrecht weg te nemen.

## **B**

### **Artikel 6.33 Wet IB 2001: ANBI**

Op pagina 70 van de nota naar aanleiding van het verslag wordt opgemerkt dat bijvoorbeeld het verlenen van microkredieten geen doel op zich mag zijn, omdat het uitgangspunt is dat het primaire doel van een ANBI het dienen van het algemeen belang is. De Orde verbaast zich over deze opmerking, bedoelt de Staatssecretaris dat het verlenen van microkredieten op zichzelf nooit het algemeen belang dient? Waarom mag een instelling wel een waterput schenken aan een dorp in een ontwikkelingsland, maar niet een microkrediet verlenen om diezelfde waterput te financieren, terwijl uit onderzoek blijkt dat deze nieuwe vorm van filantropie, die onafhankelijkheid aanmoedigt, onder omstandigheden succesvoller is dan het schenken van geld en het daardoor creëren van een afhankelijkheidsrelatie? Dit klemmt temeer daar in het buitenland (bijvoorbeeld de Verenigde Staten en Engeland) het verlenen van microkredieten in plaats van giften nadrukkelijk wel als een filantropische activiteit in aanmerking kan worden genomen. De Orde zou graag een verduidelijking zien op dit punt, inhoudend dat het verlenen van microkredieten op zichzelf ook het algemeen nut kan dienen (op vergelijkbare wijzen als het doen van giften) en dus niet per definitie niet het algemeen belang dient.

Naar aanleiding van onrust die is ontstaan bij fondsen die voor meer dan 10% uitkeringen doen aan instellingen die als SBBI zijn te kwalificeren, verzoekt de Orde de Staatssecretaris te bevestigen dat de (status van een) ontvanger van een uitkering door een ANBI er niet toe doet, maar dat slechts de aanwending van de uitkering ertoe kan leiden dat deze uitkering belast kan zijn. De status van de ontvanger mag er dus niet toe kunnen leiden dat een instelling de ANBI status verliest als zij conform haar algemeen nuttige doelstelling uitkeert.

Het is naar de mening van de Orde niet redelijk dat er geen overgangsrecht komt voor mensen die zich via een notariële akte hebben verplicht tot het gedurende minimaal 5 jaar doen van een periodieke gift aan een tot en met 2009 kwalificerende ANBI, die enkel door het niet voldoen aan het 90% criterium per 1 januari 2010 achteraf gezien geen ANBI meer blijkt te zijn. Hier is geen sprake van misbruik, en voor zover een dergelijke instelling al uitkeringen

doet die niet in het kader van het algemeen nut zijn, worden deze uitkeringen getroffen door schenkingsrecht tegen het derdentarief vanwege de eis dat giften geheel of nagenoeg geheel het karakter moeten hebben in het algemeen belang te zijn geschied.

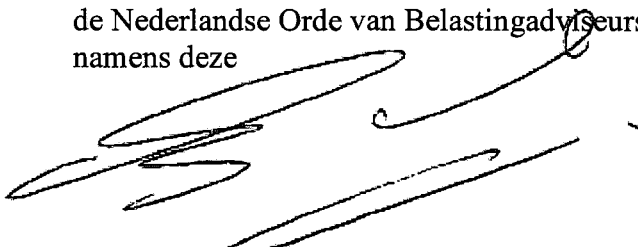
De Orde is van mening dat een integriteitstoets ten principale niet in een fiscale regeling hoort. Een ANBI die conform haar algemeen nuttige doelstelling handelt moet ANBI kunnen blijven, ongeacht of een bestuurder of 'gezichtsbepalend persoon' (wie hier dan ook onder zou kunnen vallen) veroordeeld is wegens haatzaaien. Bovendien spoort de tekst van de wet niet met de uitleg van de Staatssecretaris: de tekst stelt dat een instelling niet langer als ANBI wordt aangemerkt door de inspecteur, de toelichting gaat ervan uit dat de inspecteur de ANBI status kan intrekken.

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