

Vergaderjaar 2009–2010

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)

D

MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 7 december 2009

Algemeen

Bij de beantwoording van de vragen die in het verslag door de verschillende fracties zijn gesteld zal de volgorde van het verslag in beginsel worden gevolgd, met dien verstande dat in voorkomende gevallen vergelijkbare vragen door verschillende fracties tegelijk worden beantwoord.

CDA

Het doet mij goed dat de leden van de fractie van het CDA met waardering kennis hebben genomen van het onderhavige wetsvoorstel en verheugd zijn met deze grote stap in de goede richting. De Successiewet 1956 wordt overigens expliciet meegenomen bij de voorstudie naar eventuele belastingherziening, waarmee de wens van de leden van de CDA-fractie om dit wetsvoorstel niet als eindstation te zien, wordt vervuld.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de gevolgen voor de schenkbelasting indien staande huwelijk een beperkte huwelijksgoederengemeenschap van bijvoorbeeld alleen een pand wordt aangegaan. Het opheffen van huwelijkse voorwaarden zodat de wettelijke gemeenschap van goederen ontstaat, vormt geen schenking. De Hoge Raad overweegt in zijn arrest van 28 januari 1959 (BNB 1959/122) dat voor een schenking beslissend is wie er uiteindelijk verrijkt. Dat is bij het aangaan van een wettelijke gemeenschap van goederen (boedelmenging) niet vast te stellen, omdat lopende die gemeenschap er geen definitieve vermogensverschuiving plaatsvindt. Die vermogensverschuiving is pas vast te stellen bij het einde van de huwelijksgoederengemeenschap. De Successiewet 1956 kent evenwel geen aanknopingspunt voor de heffing van schenkbelasting op laatstgenoemd moment. Kort gezegd: de meest vermogende partij ten tijde van de boedelmenging behoeft niet dezelfde te zijn bij het einde van de wettelijke huwelijksgoederengemeenschap, en de wet voorziet niet in heffing van schenkbelasting bij het einde van die gemeenschap. Dat is in het geval van een beperkte goederengemeenschap van een pand echter anders. Als van een echtpaar één partner

volledig gerechtigd is tot een pand, en dat vanwege de wijziging van de huwelijksvoorwaarden voortaan een pand is waar beiden (ieder voor de helft) toe gerechtigd zijn, is er wel sprake van een aanwijsbare en voltooide vermogensverschuiving.

In geval van een ruzieboedel lijkt, zo menen deze leden, de termijn van artikel 1, derde lid, Successiewet 1956 nogal kort en zij vragen naar de mogelijkheid voor het verlengen van die termijn. Artikel 1, derde lid, sluit voor het afspreken door de erfgenamen van rente die tussen hen zal gaan gelden aan bij de aangiftetermijn voor de erfbelasting. Die termijn belooft op grond van artikel 45 van de wet tenminste acht maanden. Indien er evenwel uitstel voor het doen van aangifte wordt gevraagd en verkregen, verlengt dit uitstel tevens de termijn van artikel 1, derde lid.

De leden van de CDA-fractie spreken hun zorg uit over de uitvoeringsproblemen die het amendement nr. 79 over de bedrijfsopvolgingsregeling in de praktijk naar verwachting zal veroorzaken, omdat de hoogte van de vrijstelling afhankelijk is van de waarde van de objectieve onderneming die door de schenker of erflater (via een BV) wordt gedreven. Zij vragen zich af in hoeverre aan deze praktische problemen in een uitvoeringsregeling kan worden tegemoet gekomen en wanneer deze uitvoeringsregeling te verwachten is.

Of en in welke mate de regeling tot problemen in de uitvoering leidt, kan niet op voorhand worden vastgesteld. Door in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 de nodige bepalingen op te nemen, verwacht ik overigens de mogelijke uitvoeringsproblemen tot een minimum te beperken. Overigens streef ik er naar de nieuwe of herziene uitvoeringsregelingen voor 1 januari 2010 te publiceren. De bedrijfsopvolgingsregeling (na amendement nr. 79) zal naar verwachting in beperkte mate leiden tot een extra uitvoeringslast voor de praktijk. Deze te voorziene extra uitvoeringslast wordt – zoals deze leden terecht veronderstellen – veroorzaakt doordat voor het bepalen van de omvang van de vrijstelling mede wordt aangesloten bij de waarde van de achterliggende objectieve onderneming en niet alleen bij de waarde van het ondernemingsvermogen dat de verkrijger verkrijgt. Steeds zal moeten worden bepaald welk deel van de objectieve onderneming in de verkrijging van de verkrijger tot uitdrukking komt. Vervolgens wordt aan de verkrijger een evenredig deel van de (100%) vrijstelling van € 1 000 000 toegekend. De vrijstelling wordt bepaald door de breuk die wordt gevormd door de waarde van de verkrijging gedeeld door de waarde van de objectieve onderneming te vermenigvuldigen met € 1 000 000. Indien de verkrijging 1/10 deel van de totale objectieve onderneming vertegenwoordigt, heeft de verkrijger dus recht op € 100 000 100%-vrijstelling; krijgt hij 27% van de waarde van de objectieve onderneming, dan is het 100% vrijgestelde deel € 270 000, enzovoort. Dat de vrijstelling deels afhankelijk is van de omvang van de objectieve onderneming, betekent dat moet worden vastgesteld wat voor de bepaling van de omvang van de vrijstelling tot de objectieve onderneming wordt gerekend. In geval van een eenmanszaak behoort al het tot het ondernemingsvermogen gerekende ondernemingsvermogen tot de objectieve onderneming. Bij een personenvennootschap zoals een VOF, zal het ondernemingsvermogen van de firma in ieder geval deel uitmaken van de objectieve onderneming. In geval van een BV, behoort het ondernemingsvermogen van de BV tot de objectieve onderneming. Verder maken zowel buitenvennootschappelijk gehouden vermogen als ter beschikking gestelde onroerende zaken in de zin van artikel 35c, eerste lid, onderdeel d van de Successiewet 1956 voor de toepassing van de 100% vrijstelling deel uit van de objectieve onderneming, zodat dit vermogen ook kwalificeert voor de 100% vrijstelling.

Ik geef hierna in een aantal voorbeelden een nadere toelichting op de werking van de vrijstelling zoals deze thans is vormgegeven. Ik ben voor-

nemens langs deze lijnen de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 op dit punt vorm te geven. Overigens wil ik, om eventueel ontstane onduidelijkheden weg te nemen, opmerken dat in de toelichting op amendement nr. 79 (Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 79) ten onrechte wordt gesteld: *zij verkrijgen ieder de 100 percent vrijstelling voor een bedrag van € 750 000 en de 83 percent voor hun resterende verkrijging*. Het hier genoemde bedrag had uiteraard moeten € 500 000 zijn (immers: € 1 mln / € 2 mln * € 1 mln = € 500 000).

Bij de nu volgende voorbeelden is geen rekening gehouden met de mogelijke toepassing van een doorschuifregeling in de inkomstenbelasting. Voor alle duidelijkheid merk ik op dat wanneer een doorschuifregeling wordt toegepast alleen aftrek van latente inkomstenbelasting in aanmerking komt op het ondernemingsvermogen dat belast is na toepassing van de voorwaardelijke vrijstelling. Indien bijvoorbeeld na toepassing van de vrijstellingen 12% van het verkregen ondernemingsvermogen belast is, dan mag 12% van de latentie in aanmerking worden genomen.

Voorbeeld 1 (waarde going concern hoger dan liquidatiewaarde en minder dan € 1 mln)

X drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De waarde going concern van de onderneming bedraagt € 800 000, en de liquidatiewaarde € 500 000. De onderneming vormt het enige vermogen van X. X overlijdt en zijn erfgenamen Y en Z erven de onderneming en zetten de onderneming gezamenlijk voort. De verkrijging van Y en Z is geheel voorwaardelijk vrijgesteld, omdat de objectieve onderneming, waarvan zij ieder 50% verkrijgen, niet meer waard is dan € 1 000 000. De verkrijging van Y en Z is dus 100% vrijgesteld.

Voorbeeld 2 (waarde going concern hoger dan liquidatiewaarde en meer dan € 1 mln)

Z drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De waarde going concern van de onderneming bedraagt € 2 800 000, en de liquidatiewaarde € 1 200 000. De onderneming vormt het enige vermogen van Z. Z overlijdt en zijn erfgenamen V en W erven de onderneming en zetten de onderneming gezamenlijk voort. De verkrijging van V en W (beiden verkrijgen € 1 400 000) is voor € 500 000 geheel vrijgesteld en voor de resterende € 900 000 voor 83%, dus € 747 000, vrijgesteld. Beiden moeten derhalve over € 153 000 erfbelasting betalen. Dit betekent dat 10,9% van hun verkrijging uiteindelijk een belaste verkrijging vormt en zij dus beiden een vrijstelling hebben van hun verkrijging van 89,1%. Voor de verschuldigde erfbelasting bestaat de mogelijkheid van een tienjarig rentedragend uitstel van betaling.

Voorbeeld 3 (liquidatiewaarde hoger dan waarde going concern en minder dan € 1 mln)

A drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De liquidatiewaarde van de onderneming bedraagt € 800 000, en de waarde going concern € 500 000. De onderneming vormt A's enige vermogen. A overlijdt en zijn erfgenaam B erft de onderneming en zet deze voort. B's gehele verkrijging is voorwaardelijk vrijgesteld, nu de verkregen objectieve onderneming minder waard is dan € 1 000 000.

Voorbeeld 4 (liquidatiewaarde hoger dan waarde going concern en meer dan € 1 mln)

C drijft een onderneming met een liquidatiewaarde van € 5 000 000 en een waarde going concern van € 3 000 000. Indien deze onderneming vererft naar zijn enig kind D, en deze de onderneming voortzet, bedraagt de belaste verkrijging van D € 340 000. De berekening is als volgt:

Verkrijging	5 000 000
Af:	
Verschil liquidatie waarde -/- lagere waarde going concern	2 000 000
1/1 in de 100% vrijstelling van 1 000 000	1 000 000
83% van de resterende verkrijging van 2 000 000	1 660 000
	<hr/>
Totale voorwaardelijke vrijstelling:	4 660 000
	<hr/>
Belaste verkrijging:	340 000

Dit betekent dat van de lagere waarde going concern 11,3% (340 000 / 3 000 000 * 100%) belast is en de vrijstelling bij D 88,7% van die waarde bedraagt.

Omdat de 100% vrijstelling wordt bepaald naar het evenredige deel dat de verkrijger verkrijgt in de totale objectieve achterliggende onderneming, is het voor de berekening van de 100% vrijstelling irrelevant hoeveel ondernemers tot het ondernemingsvermogen gerechtigd zijn. Evenmin is van belang of een schenking ineens of in delen plaatsvindt. Om dit te verduidelijken volgt een tweetal voorbeelden.

Voorbeeld 5 (meerdere «ondernemers»)

X bezit 50% van de aandelen in BV X. Y bezit de andere 50%. De BV drijft een objectieve onderneming met een waarde going concern van € 100 000 000. De liquidatiewaarde is lager. X overlijdt. Zijn enig erfgenaam Z komt in aanmerking voor een 100% vrijstelling van € 50 000 000 / € 100 000 000 * € 1 000 000 = € 500 000, vermeerderd met 83% van € 49 500 000, of € 41 085 000. Zijn totale voorwaardelijke vrijstelling bedraagt dus € 41 585 000 (83,17% van de totale verkrijging). Z is erfbelasting verschuldigd over € 8 415 000. Hiervoor kan hij om rentedragend uitstel van betaling verzoeken.

Voorbeeld 6 (meerdere schenkingen)

Het gehele vermogen van BV D bestaat uit ondernemingsvermogen. De liquidatiewaarde van de objectieve onderneming in de BV bedraagt € 1 000 000 en de waarde going concern bedraagt € 5 000 000. R en T zijn beiden voor 50% aandeelhouder van BV D. In jaar 1 schenkt R een kwart van zijn aandelen BV D aan S en in jaar 2 schenkt R de resterende driekwart van zijn aandelen aan S.

De schenking aan S in jaar 1 bedraagt € 625 000. S verkrijgt één achtste (een kwart in de helft) van de waarde van de objectieve onderneming van BV D (€ 625 000 / € 5 000 000). Dit betekent dat S recht heeft op een 100% vrijstelling van 1/8 van € 1 000 000 of € 125 000. Het resterende deel van de verkrijging (hier € 500 000) is voor 83%, of € 415 000, vrijgesteld. Van de verkrijging van € 625 000 is derhalve € 540 000 voorwaardelijk vrijgesteld en voor de schenkbelasting over de resterende € 85 000 wordt op verzoek een conserverende aanslag opgelegd waarvoor een tienjarig rentedragend uitstel geldt.

De schenking aan S in jaar 2 bedraagt € 1 875 000. Hiervan valt 3/8 (driekwart in de helft) van € 1 000 000 in de 100% vrijstelling (€ 1 875 000 / € 5 000 000 * € 1 000 000 = € 375 000) en het resterende gedeelte is voor 83% vrijgesteld (83% * 1 500 000 = € 1 245 000). In totaal bedraagt de voorwaardelijke vrijstelling in jaar 2 dus € 375 000 + € 1 245 000 = € 1 620 000. Voor de schenkbelasting over het belaste deel van de verkrijging (€ 255 000), kan om rentedragend uitstel worden verzocht. In totaal bedraagt de vrijstelling over twee jaar in procenten 86,4% {(€ 540 000 + € 1 620 000) / € 2 500 000}.

Zowel buitenvennootschappelijk gehouden vermogen als ter beschikking gestelde onroerende zaken in de zin van artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, van de Successiewet 1956 maken voor de toepassing van de 100% vrijstelling deel uit van de objectieve onderneming, zodat dit vermogen wordt meegenomen bij de waardebepaling van de achterliggende objectieve onderneming en dus ook kwalificeert voor de 100% vrijstelling. Door rekening te houden met het ter beschikking gestelde vermogen maakt het niet uit of het pand eigendom is van de BV of van de erflater. Voor buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen geldt hetzelfde principe. Dit betekent dat indien een vennoot voor de helft gerechtigd is tot een vennootschap onder firma welke haar onderneming drijft in het door die vennoot als buitenvennootschappelijk bedrijfsvermogen aan de firma ter beschikking gesteld pakhuis, tot de objectieve onderneming niet alleen het totale firmavermogen wordt gerekend, maar ook het door de schenker of erflater als buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen gehouden pakhuis. Indien het pakhuis een waarde heeft van € 500 000 en het vermogen van de vennootschap onder firma bedraagt € 700 000, dan is de waarde van de objectieve onderneming dus € 700 000 + € 500 000 of € 1 200 000. Wederom enkele voorbeelden.

Voorbeeld 7 (ter beschikking gesteld vermogen)

X bezit alle aandelen in BV X. BV X drijft een onderneming met een waarde going concern van € 200 000 en een liquidatiewaarde van € 150 000. X stelt een pand ter beschikking aan de BV met een waarde van € 600 000. Het pand wordt volledig door de BV gebruikt in het kader van haar onderneming. X overlijdt en zijn kind Y, die tevens enig erfgenaam is, erft alle aandelen en het pand en zet de onderneming (in de BV) voort. De gevolgen voor de erfbelasting zijn dan als volgt. De verkrijging van Y bedraagt € 800 000 en is volledig vrijgesteld, omdat de verkrijging volledig in het 100% vrijgestelde deel van maximaal € 1 000 000 valt. Het ter beschikking gestelde pand wordt geacht deel uit te maken van de objectieve onderneming.

Voorbeeld 8 (VOF met buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen)

E drijft samen met H een objectieve onderneming in de vorm van een personenvennootschap (VOF). Ieder van de vennoten is voor de helft gerechtigd tot de VOF. E stelt aan de VOF een pand ter beschikking dat hij buitenvennootschappelijk houdt. Dit pand heeft een waarde van € 500 000 en maakt deel uit van de subjectieve onderneming van E in de zin van artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De waarde going concern van de onderneming in de VOF is hoger dan de liquidatiewaarde en bedraagt € 2 500 000. In totaal wordt de objectieve onderneming echter gedreven met een vermogen met een waarde van € 3 000 000, vanwege het buitenvennootschappelijk gehouden bedrijfspand. E overlijdt en zijn nalatenschap bestaat uitsluitend uit het aandeel in de VOF en het buitenvennootschappelijk gehouden pand. Er is geen verblijvingsbeding. F is enig erfgenaam en zet samen met H de onderneming voort. F doet een beroep op de bedrijfsopvolgingsregeling. De totale objectieve onderneming heeft een waarde van € 3 000 000. Erflaters aandeel in de waarde van die objectieve onderneming, bedraagt de helft van € 2 500 000 (vennootschapsaandeel) plus € 500 000 (buitenvennootschappelijk pand) is € 1 750 000. De verkrijging van F bedraagt derhalve € 1 750 000. Dit betekent dat € 1 750 000 gedeeld door € 3 000 000 maal € 1 000 000 = € 583 334 volledig voorwaardelijk wordt vrijgesteld. De rest van de verkrijging ad € 1 166 666 (€ 1 750 000 – € 583 334) is voor 83% vrijgesteld, zijnde € 968 333. De totale vrijstelling beloopt dan € 583 334 + € 968 333 of € 1 551 667, zodat € 198 333 belast is. Per saldo is 88,7% van de verkrijging voorwaardelijk vrijgesteld en is de belaste verkrijging 11,3% van de verkrijging. Voor de erfbelasting over dat bedrag kan om een rentedragend tienjarig uitstel worden verzocht.

Het buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen is ook van belang voor de waardebepaling van de achterliggende onderneming als een andere vennoot dan degene die het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen houdt, overlijdt of een schenking verricht. Indien H zou overlijden, dan wordt de verkrijging van zijn verkrijger, stel G, ad $\text{€ } 1\,250\,000$ als volgt belast. De 100% vrijstelling bedraagt $\text{€ } 1\,250\,000 / \text{€ } 3\,000\,000 * \text{€ } 1\,000\,000 = \text{€ } 416\,667$. De resterende $\text{€ } 833\,333$ wordt voor 83% voorwaardelijk vrijgesteld ($\text{€ } 691\,667$). In totaal bedraagt de vrijstelling $\text{€ } 1\,108\,328$ en is er $\text{€ } 141\,672$ belast met erfbelasting. Voor de verschuldigde erfbelasting bestaat de mogelijkheid van tienjarig rentedragend uitstel van betaling. Indien E en H op hetzelfde moment overlijden, vindt de 100% vrijstelling dus plaats over $\text{€ } 583\,334 + \text{€ } 416\,667$ of $\text{€ } 1\,000\,000$, zijnde het grensbedrag per objectieve onderneming. Met deze opzet wordt bereikt dat het niet uitmaakt of de firmanten het ondernemingsvermogen in de VOF hebben ingebracht, of dat zij het buitenvennootschappelijk hebben gehouden.

Voor de bepaling van de omvang van de waarde van het totale ondernemingsvermogen moet ook rekening worden gehouden met de waarde van het buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen indien door F in jaar 1 krachtens schenking 90% van E's aandeel in de VOF wordt verkregen, zijnde $\text{€ } 1\,125\,000$, en in jaar 2 de resterende 10% samen met het buitenvennootschappelijk gehouden bedrijfspand. In jaar 1 bedraagt de 100% vrijstelling dan $\text{€ } 1\,125\,000 / \text{€ } 3\,000\,000 * \text{€ } 1\,000\,000 = \text{€ } 375\,000$ en in jaar 2 $\text{€ } 625\,000 / \text{€ } 3\,000\,000 = \text{€ } 208\,334$. In totaal bedraagt het 100% vrijgestelde deel $\text{€ } 375\,000 + \text{€ } 208\,334$, of $\text{€ } 583\,334$. Deze uitkomst is daarmee precies gelijk aan de uitkomst bij een verkrijging van het firma-aandeel en het pand in één keer: ook daar bedroeg het voor E 100% vrijgestelde deel $\text{€ } 583\,334$.

Voorbeeld 9 (ter beschikking gesteld pand en meerdere verkrijgers)

Y bezit alle aandelen in BV Y. BV Y drijft een onderneming met een waarde going concern van $\text{€ } 1\,000\,000$ en een liquidatiewaarde van $\text{€ } 750\,000$. Y stelt een pand ter beschikking aan de BV met een waarde van $\text{€ } 600\,000$. Het pand wordt volledig door de BV gebruikt in het kader van haar onderneming. Y overlijdt en zijn erfgenamen A en B verkrijgen beiden 50% van de aandelen. Het pand is aan A gelegateerd. De verkrijging van A bevat dus $\text{€ } 1\,100\,000$ aan ondernemingsvermogen en de verkrijging van B $\text{€ } 500\,000$ aan ondernemingsvermogen. De 100%-vrijstelling over $\text{€ } 1\,000\,000$ wordt over A en B verdeeld naar evenredigheid van hun deel in de verkrijging van de totale waarde van de onderneming van de erflater. De vrijstelling van A bedraagt dan $\text{€ } 1\,100\,000 / \text{€ } 1\,600\,000 * \text{€ } 1\,000\,000$, of $\text{€ } 687\,500$, plus 83% van $\text{€ } 412\,500$, of $\text{€ } 342\,375$. Totaal bedraagt de voorwaardelijke vrijstelling $\text{€ } 1\,029\,875$ (93,6% van de verkrijging van A) en de belaste verkrijging $\text{€ } 70\,125$. De vrijstelling van B bedraagt $\text{€ } 500\,000 / \text{€ } 1\,600\,000 * \text{€ } 1\,000\,000$, of $\text{€ } 312\,500$, vermeerderd met 83% van $\text{€ } 187\,500$, of $\text{€ } 155\,625$, samen $\text{€ } 468\,125$ (93,6% van de verkrijging van B). Ondanks het feit dat B geen aandeel in het pand verkrijgt, moet bij de bepaling van de omvang van de verkrijging waarvoor de 100 percent vrijstelling geldt, wel rekening worden gehouden met het ter beschikking gestelde pand. Hiermee wordt in totaal over de verkrijgingen van A en B tezamen gezien $\text{€ } 1\,000\,000$ voor 100% vrijgesteld ($\text{€ } 687\,500 + \text{€ } 312\,500$). Voor de erfbelasting over de belaste bedragen kunnen A en B om tienjarig rentedragend uitstel van betaling verzoeken. Zou geen rekening worden gehouden met de waarde van het pand, dan zou meer dan het grensbedrag van $\text{€ } 1\,000\,000$ voor 100% worden vrijgesteld. Bij A zou dan nog steeds $\text{€ } 687\,500$ volledig zijn vrijgesteld, maar bij B $\text{€ } 500\,000$ in plaats van $\text{€ } 312\,500$. In totaal zou de 100% vrijstelling dan worden verleend over een bedrag van $\text{€ } 1\,187\,500$ in plaats van over het maximale bedrag van $\text{€ } 1\,000\,000$.

De uitvoeringsregeling zal hieromtrent, net als voor ter beschikking gestelde onroerende zaken waarvoor mutatis mutandis hetzelfde geldt, nadere regels geven.

Vervolgens stellen de leden van de CDA-fractie de vraag of het niet gunstiger wordt om een concern zonder tussenkomst van een holding te leiden, nu in de toelichting van het amendement wordt gesteld dat een aanmerkelijk belang een objectieve onderneming vormt. In de toelichting bij het amendement is aangegeven dat de waarde van de objectieve onderneming die door de vennootschap wordt gedreven het uitgangspunt is bij de bepaling van de grootte van de vrijstelling. Het is niet zo dat ieder aanmerkelijk belang een afzonderlijke onderneming vormt. Het amendement voorziet in de mogelijkheid dat bij ministeriële regeling regels zullen worden gesteld om te bepalen wat in situaties van een aanmerkelijk belang een «objectieve onderneming» is. In de regeling zal worden opgenomen dat de onderneming bij een aanmerkelijk belang moet worden bepaald vanuit het totale concern waartoe de vennootschap behoort waarin de aandelen of winstbewijzen worden verkregen. Door aan te sluiten bij een concerngedachte wordt bereikt dat in de situatie waarin een aandeelhouder 100% van de aandelen in een holding bezit met daaronder 20 werkmaatschappijen, waarin per werkmaatschappij een onderneming wordt gedreven met een waarde van € 1 000 000, bij overlijden of bij schenking van het gehele pakket niet € 20 mln volledig is vrijgesteld, maar € 16 770 000 (€ 1 000 000 + 83% van € 19 000 000). Hiermee wordt uitvoering gegeven aan de bedoeling van de indieners van het amendement om een extra vrijstelling van 10% te verlenen (ten opzichte van de voorgestelde 90% vrijstelling) aan MKB-ondernemingen tegenover een verlaging van de 7% van de voorgestelde 90% vrijstelling voor de grotere ondernemingen. De leden van deze fractie vragen of het niet gunstiger wordt om het concern zonder tussenkomst van een holding te leiden, ten einde veelvoudig in aanmerking te komen voor de 100% vrijstelling over € 1 000 000. Enerzijds heeft het leiden van het concern zonder tussenkomst van een holding allerlei nadelige nevengevolgen, zoals de onderlinge verliesverrekening omdat bijvoorbeeld geen fiscale eenheid kan worden gevormd. Deze nevengevolgen relativiseren het voordeel voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Anderzijds kan een gedifferentieerde vrijstelling inderdaad fiscaal geïnitieerd gedrag oproepen. Een te ontwerpen uitvoeringsregeling zal de geest van het amendement, hetwelk immers is bedoeld ten gunste van het midden- en kleinbedrijf, inbedden in de bredere structuur van uitgangspunten bij de herziening van de bedrijfsopvolgingsregeling.

Verder zullen regels gesteld moeten worden voor een zogenoemde bedrijfsopvolging onderlangs. Indien 5% van de aandelen in een holding worden geschonken, wordt voor de waardebepaling van de verkrijging rekening gehouden met de waarde van de onderliggende vennootschappen. Indien echter een werkmaatschappij door de holding om niet wordt overgedragen aan bijvoorbeeld de zoon van de overdrager, hoeft voor de waardebepaling van de verkrijging van de zoon alleen die werkmaatschappij te worden gewaardeerd. Voor de omvang van de 100% vrijstelling zal echter weer wel rekening moeten worden gehouden met de waarde van het totale concern waarin de schenker aandeelhouder is. Anders ontstaat er een onderscheid tussen een verkrijging ineens (bijvoorbeeld als gevolg van een overlijden) en bij een verkrijging in delen, waarbij gebruik wordt gemaakt van een «schenking» onderlangs. Dit betekent evenwel dat er een waardering van vermogen moet plaatsvinden dat niet wordt geschonken, hetgeen als gemeld tot een kleine extra last in de uitvoering leidt.

Resumerend merk ik ten aanzien van de vragen van de CDA-fractie naar aanleiding van het amendement nr. 79 het volgende op. Aangezien voor

de omvang van de vrijstelling wordt aangesloten bij de omvang van de achterliggende objectieve onderneming, kan worden gesproken van een zekere extra last in de uitvoering in vergelijking tot de situatie waarin er een vrijstelling zou zijn die alleen wordt gerelateerd aan de omvang van de verkrijging. Voor buitenvennootschappelijk gehouden ondernemingsvermogen en ter beschikking gestelde onroerende zaken zal in de uitvoeringsregeling worden bepaald dat daarmee voor de bepaling van de waarde van de objectieve onderneming rekening moet worden gehouden. Dit geldt ook als dit vermogen niet door de verkrijger wordt verkregen teneinde te bereiken dat een gefaseerde bedrijfsopvolging en een bedrijfsopvolging ineens, gelijk worden behandeld. Op de vraag van de genoemde leden naar de bepaling van de objectieve onderneming in het geval van een aanmerkelijk belang antwoord ik dat de 100% vrijstelling moet worden bepaald aan de hand van 1) de waarde van de objectieve onderneming in de BV en dat dit 2) vanuit een concernbenadering moet gebeuren. In de uitvoeringsregeling zullen daartoe mogelijk nadere regels worden gesteld in de situatie waarin sprake is van een (indirect) aanmerkelijk belang. De concernbenadering kan ertoe leiden dat vermogen dat niet tot de verkrijging behoort toch moet worden gewaardeerd. Dit is echter noodzakelijk om ervoor te zorgen dat de schenking van aandelen in de holding op dezelfde wijze wordt behandeld als de schenking van een werkmaatschappij onderlangs. Het beleidsbesluit inzake de bedrijfsopvolgingsregeling waarin is goedgekeurd dat verhangingen «onderlangs» en bovenlangs ook kwalificeren voor de bedrijfsopvolgingsregeling zal in overeenkomstige zin worden aangepast. Op de vraag van de CDA-fractieleden of de uitvoeringsregeling kan bijdragen aan een verlichting van de uitvoeringslast, kan ik de leden van de CDA-fractie antwoorden dat de regeling duidelijkheid geeft over de vraag wat tot het objectieve ondernemingsvermogen moet worden gerekend en duidelijkheid geeft over wat tot de objectieve onderneming behoort in het geval van een aanmerkelijk belang.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom in de situatie waarin een houdstermaatschappij van vader een werkmaatschappij overdraagt aan de zoon tegen een vordering geen overgangsregeling in het leven is geroepen die bepaalt dat deze vordering als een materiële onderneming wordt gezien, terwijl die overgangsregeling in het kader van doorschuiving in de inkomstenbelasting in geval van overlijden wel is gecreëerd (zie wetsvoorstel 32 129, Overige fiscale maatregelen).

Deze leden leggen de volgende casus met uitwerking voor: Vader is 100% aandeelhouder in Holding 1. Holding 1 is 100% aandeelhouder in Werk BV. Holding 1 verkoopt op 30 december 2009 alle aandelen in Werk BV voor de waarde in het economische verkeer aan Holding 2 (waarvan de zoon 100% aandeelhouder is). De koopsom wordt schuldig erkend en omgezet in een zakelijke geldlening. In Holding 1 zitten verder geen activa/passiva. De zoon is al meer dan 3 jaar in dienstbetrekking bij Werk BV. Op 2 januari 2010 schenkt vader de aandelen in Holding 1 aan zijn zoon.

Fiscale gevolgen:

1. Aanmerkelijkbelangheffing: de (koop)vordering kwalificeert als ondernemingsvermogen op basis van artikel 4.17a, achtste lid, (nieuw), van de Wet inkomstenbelasting 2001, maar bij schenking geldt de geruisloze doorschuiving ex artikel 4.17c (nieuw) van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet, omdat in dit artikel expliciet artikel 4.17a, achtste lid (nieuw), van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet van overeenkomstige toepassing is verklaard. Conclusie: 25% heffing.
2. Schenkbelasting: de vordering kwalificeert niet als ondernemingsvermogen, conclusie: schenkbelasting (geen BOR).

Variant: vader overlijdt op 2 januari 2010.

Fiscale gevolgen:

1. Aanmerkelijkbelangheffing: de (koop)vordering kwalificeert als ondernemingsvermogen op basis van artikel 4.17a, achtste lid 8 (nieuw), Wet inkomstenbelasting 2001. Conclusie: geruisloze doorschuiving, geen aanmerkelijkbelangheffing.
2. Erfbelasting: de vordering kwalificeert niet als ondernemingsvermogen, conclusie: erfbelasting (geen BOR).

De vraag van de leden van de CDA-fractie is of deze uitkomst klopt en zo ja of de staatssecretaris deze uitkomst logisch vindt. De voorgelegde casus en de daaruit volgende fiscale uitkomst die de CDA-leden voorleggen, zijn juist. Er bestaat voor deze situatie alleen overgangsrecht voor de toepassing van de doorschuifregeling bij overlijden in de winstfeer (artikel 4.17a, achtste lid (nieuw) Wet inkomstenbelasting 2001). De achterliggende gedachte daarvan is dat alleen voor dat geval en enkel bij de heffing van inkomstenbelasting sprake is van een doorkruising van een bestaande rechtspositie en in de andere gevallen niet. Ter toelichting dient het volgende. De bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting, hoewel destijds in de Invorderingswet 1990 opgenomen, bestaat reeds sinds 1 januari 1997. De aansluiting voor vennootschappen bij het ondernemingsbegrip voor de inkomstenbelasting met ingang van 1 januari 2010 is inderdaad nieuw, zoals de leden van de CDA-fractie aangeven, maar zowel onder de per 1 januari 1997 ingevoerde regeling in de Invorderingswet 1990 als onder de huidige regeling in de Successiewet 1956 vormde respectievelijk vormt de vordering in de vennootschap geen onderneming in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. Dit betekent dat voor de toepassing van de faciliteiten voor de schenk- en erfbelasting al sinds 1 januari 1997 de verkrijging van de aandelen in een vennootschap waarin alleen een vordering wordt gehouden geen kwalificerend ondernemingsvermogen vormt. Hierdoor is alleen om die reden al geen sprake van een doorkruising van een bestaande rechtspositie en bestaat er voor de schenk- en erfbelasting geen reden om overgangsrecht op te nemen. Ten aanzien van de doorschuifregeling in het a.b.-regime bestaat er voor deze situatie alleen overgangsrecht in geval van overlijden en niet voor een overdracht bij leven. Met betrekking tot de doorschuifregeling tijdens leven is van een doorkruising van een bestaande rechtspositie geen sprake, omdat de uitstel van betalingsregeling die thans voor deze situatie bestaat reeds eist dat de vennootschap een onderneming drijft. Deze uitstel van betalingsregeling voor de door de schenking ontstane a.b.-heffing bestaat sinds 1 januari 1997. In artikel 25, negende lid, Invorderingswet 1990 is bepaald dat als de bezittingen van de vennootschap voor minder dan 30 procent uit beleggingen bestaan, tien jaar uitstel van betaling kan worden verkregen. Deze eis houdt de facto in dat in de BV een onderneming moet worden gedreven. Dit is bij het enkel houden van een vordering niet het geval, zodat ook onder de huidige regeling de uitstel van betalingsregeling bij de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen niet van toepassing is. De voorgestelde doorschuifregeling bij leven met ingang van 1 januari 2010 brengt dus geen beperking aan ten aanzien van de toepassing van een faciliteit voor de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen. Er vindt alleen een verruiming plaats, doordat de wijze van faciliteren wijzigt van een uitstel van betalingsregeling in een doorschuifregeling. Net als voor de schenk- en erfbelasting is in dit geval geen sprake van een doorkruising van een bestaande rechtspositie. Dit is anders ten aanzien van de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting in overlijdensgevallen. Het alleen toepassen van de doorschuifregeling bij overlijden op de claim op de aandelen die ziet op het reële ondernemingsvermogen in de vennootschap is nieuw en een beperking van de huidige situatie, waarbij ook de claim die ziet op het beleggingsvermogen, kan worden doorgeschoven.

Na de aanpassing van de doorschuifregeling voor vererven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen is zonder nadere regelgeving in deze situatie inkomstenbelasting verschuldigd over de in de waarde van de aandelen of winstbewijzen tot uitdrukking komende vordering. De verschuldigde inkomstenbelastingheffing doorkruist dan de bestaande rechtspositie en zou een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid in de weg kunnen staan. Voor op 31 december 2009 bestaande situaties is daarom voor de inkomstenbelasting een overgangsmaatregel voorgesteld (Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, en Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8). Bij wetsfictie wordt de vordering op het kind dat de aandelen of winstbewijzen erft of op de vennootschap waarin hij, direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft, aangemerkt als ondernemingsvermogen naar verhouding van het ondernemingsvermogen van de werkmaatschappij. Extra voorwaarde daarbij is dat ten tijde van de overdracht de verkochte deelneming een onderneming drijft. De indruk die bij de leden van de CDA-fractie bestaat dat er een ongelijkheid schuilt in de aangekondigde wetgeving met betrekking tot de kwalificatie van koopvorderingen, die zich bij overlijden manifesteert, is dus enerzijds juist. Anderzijds echter niet, omdat geen sprake is van gelijke gevallen. Het verschil bestaat – zoals uit het voorgaande blijkt – verder niet voor de schenk- en erfbelasting. Voor beide heffingen is geen sprake van kwalificerend ondernemingsvermogen. Het verschil dat optreedt doet zich alleen voor bij de inkomstenbelasting en wordt zoals aangegeven gerechtvaardigd door het feit dat bij overlijden wel en bij leven geen sprake is van een doorkruising van een bestaande rechtspositie.

De leden van de CDA-fractie hebben hun verbazing uitgesproken over de bij amendement nr. 84 aangebrachte regeling van mantelzorgers in het partnerbegrip. Zij vragen in hoeverre het kabinet mogelijkheden ziet om deze regeling zodanig aan te passen dat zij niet meer op gespannen voet staat met hetgeen burgers als redelijk en billijk zullen ervaren. Aan de hoge vrijstelling voor samenwoners ligt de verzorgingsgedachte voortvloeiende uit een tot het tijdstip van overlijden gevoerde gezamenlijke huishouding ten grondslag. Het door het kabinet ontraden, maar desondanks aangenomen amendement ziet volgens de indieners uitdrukkelijk op de situatie dat een inwonend kind mantelzorg verleent en daarvoor het mantelzorgcompliment ontvangt. Voor deze uitbreiding is ook budgettaire dekking aangedragen. Een eventuele nog uitbreiding van de kring van personen die in aanmerking komen voor de grote partnervrijstelling naar alle personen die op enigerlei wijze een vorm van mantelzorg verlenen, ligt nog verder weg van de doelstelling van de partnervrijstelling, is niet budgettair gedekt en derhalve niet opportuun.

Vervolgens vragen de leden van de fractie van het CDA hoe de overgangsregeling van artikel XII, eerste lid, onderdeel 2, en amendement nr. 46 (Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 46) over samenwonenden zonder samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting zich tot elkaar verhouden. Om als partners te kunnen worden aangemerkt geldt voor ongehuwden onder meer als eis dat zij een wederzijdse zorgverplichting hebben die is aangegaan bij een ten overstaan van een notaris verleden akte. Op grond van het overgangsrecht in artikel XII, eerste lid, onderdeel 2, geldt deze eis echter pas met ingang van 1 januari 2012. Dat geeft samenwonenden twee jaar de tijd om een dergelijke notariële akte te laten passeren. Het amendement op stuk nummer 46 houdt in dat de eis van een wederzijdse zorgverplichting niet geldt voor personen die tot het tijdstip van het overlijden of de schenking gedurende een onafgebroken periode van ten minste vijf kalenderjaren een gezamenlijk huishouding hebben gevoerd. In combinatie met de overgangsregeling betekent dit dat amendement nr. 46 pas betekenis heeft vanaf 1 januari 2012. Van 1 januari

2010 tot en met 31 december 2011 geldt de eis van een samenlevingscontract met zorgverplichting immers nog niet.

De leden van de CDA-fractie vragen in hoeverre de datum van 1 januari 1993 bij de toezegging in verband met de toepassing van artikel 9 Successiewet 1956 voor reeds opengevallen nalatenschappen, te vervangen is door een latere datum, bijvoorbeeld die van 1 januari 2010. Artikel 9 ziet op gevallen waarin de rente op onderbedelingsvorderingen meer bedraagt dan 6% samengestelde rente. Deze fictiebepaling speelt in op de scheefheid die kan ontstaan doordat bij het overlijden van de eerststervende partner enerzijds de vordering op de langstlevende ouder op de nominale waarde wordt gesteld en anderzijds bij het overlijden van die langstlevende ouder wel de gehele rentelast in aftrek komt op de nalatenschap. Het uitgangspunt van artikel 9 om die scheefheid weg te nemen acht ik juist. Ik heb bij brief van 2 november jl. aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2009/10, 31 390, nr. 81) aangegeven dat er gevallen zijn waarin een enkelvoudige rente is bepaald vanuit vermeende gevolgen voor de inkomstenbelasting. Dit speelt bij specifieke renteclausules waarin is gesteld dat de enkelvoudige rente zodanig wordt vastgesteld dat deze overeenkomt met 6% samengestelde rente, rekening houdend met de statistische levensverwachting van de langstlevende. De gedachtegang, die schuil gaat achter de onjuiste gevolgtrekking dat rentedragendheid per definitie leidt tot jaarlijkse heffing van inkomstenbelasting bij de kinderen over de rente, is reeds in 1992 door de Belastingdienst ontkracht. Ik meen daarom dat het logisch is om voor het goedkeurende beleid dat ik in mijn brief heb aangekondigd aan te haken bij de datum van 1 januari 1993. De gedachte is dat voor deze oude gevallen men eigenlijk een samengestelde rente heeft willen afspreken. Indien partijen bij het overlijden van de langstlevende in een onderlinge civielrechtelijke verhoudingen ook van een samengestelde rente van 6% uitgaan, wordt deze wil ook tot uitvoer gebracht. Ik heb aangegeven voor deze specifieke gevallen voor de erfbelasting bij deze wil aan te sluiten. Een pleidooi om deze datum op de datum van inwerkingtreding van onderhavig wetsvoorstel te stellen, gaat mij dan ook te ver.

Inzake het vergoeden van rente op onderbedelingsvorderingen en een vordering die is ontstaan als gevolg van een legaat tegen inbreng van de waarde in verband met de toepassing van artikel 10 Successiewet 1956, de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar, merk ik het volgende op. Graag wil ik ten aanzien van de vordering duidelijk stellen dat zowel bij de verdeling van een nalatenschap in volle eigendom als bij de afgifte van een legaat van volle eigendom, waarbij een schuldverhouding ontstaat, later artikel 10 geen toepassing vindt. Beide situaties zijn namelijk uitgezonderd van de toepassing van dat artikel. Het maakt dus niet uit, zoals deze leden reeds vermoedden, of er sprake is van een verdeling of een legaat.

Ten aanzien van de rente op deze vorderingen geldt dat indien de schuldenaar tijdens zijn leven niet jaarlijks 6% rente betaalt, de eventuele toepassing van artikel 10 bij zijn overlijden op deze rentevordering afhangt van het feit of deze rente het gevolg is van een rechtshandeling waarbij de schuldenaar/erflater betrokken was. Dat laatste is niet het geval als de rente is bepaald in het testament van de insteller van het legaat (eerststervende partner). Dit is in beginsel wel het geval als de kinderen en/of de langstlevende partner de rente hebben vastgesteld. In het systeem van de wet wordt een dergelijke rentevaststelling echter voor de erfbelasting gevolgd, als dit een rentevaststelling betreft als bedoeld in artikel 1, derde lid, van de Successiewet 1956. In een dergelijk geval wordt de rentevaststelling als het ware aan de erflater (in casu de eerststervende partner) toegerekend (zie ook Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 34). Bij het overlijden van de langstlevende zal op de voet van die gedachte toepas-

sing van artikel 10 op de rente achterwege blijven. Hiermee wordt bewerkstelligd dat in genoemde gevallen geen sprake is van artikel 10, noch ten aanzien van de onderbedelings- of inbrengvordering, noch ten aanzien van de daarop bijgeschreven rente. Mocht de rente boven de 6% samengesteld uitgaan, dan kan artikel 9 Successiewet 1956 uiteraard wel van toepassing zijn bij het overlijden van de langstlevende. Verder wordt nog opgemerkt dat als de rentevaststelling geen rentevaststelling is in de zin van artikel 1, derde lid, van de wet, en de rente niet jaarlijks wordt betaald, artikel 10 bij het overlijden van de langstlevende wel in beeld komt, omdat sprake is van rechtshandeling waarbij de erflater/schuldenaar partij was en deze rechtshandeling niet kan worden toegerekend aan de eerststervende partner.

Omtrent de gevolgen van het vergeten van een rentebetaling over een schuldigerkenning uit vrijgevigheid, waar deze leden specifiek naar vragen, geldt het volgende. Binnen het stelsel van artikel 10 Successiewet 1956 geldt het adagium: een beetje genot is ook genot. In dat kader is ook de jurisprudentie te plaatsen over de vraag bij welke rente-omvang er wel of niet sprake is van genot. De vraag over de aanwezigheid van genot en de gevolgen daarvan, laat zich ook stellen indien rentebetalingen over bepaalde jaren achterwege zijn gebleven. Ik hecht eraan voorop te stellen dat dit wetsvoorstel de sinds jaar en dag nodig gebleven kern van artikel 10 in stand laat. De wijzigingen in artikel 10 verhelderen de strekking van deze bepaling. Zo is het precieze toepassingsbereik nader afgebakend door bijvoorbeeld de toevoeging van de gesplitste aankoop van bloot eigendom en vruchtgebruik, de uitzonderingen voor de verdeling en legaten tegen inbreng in volle eigendom en de toepassing van het artikel in het geval van een superturbotestament of een zogenoemd ik-opa-testament en de varianten daarop. Ook het stellen van een normrente, en het daadwerkelijk jaarlijks betalen van die rente horen in dit rijtje thuis. Binnen de bestaande leer inzake artikel 10 geldt sinds jaar en dag dat indien de bepaalde en betaalde rente achterblijft bij de zakelijke rente, artikel 10 voor het geheel van de hoofdsom van toepassing is. Indien bijvoorbeeld jaarlijks 4% rente is betaald en niet 6%, dan zorgt artikel 10 ervoor dat de gehele vordering bij het overlijden van de schuldenaar in de heffing wordt betrokken en niet slechts eenderde deel daarvan. De erflater heeft nu eenmaal tot aan zijn overlijden het genot behouden van deze vordering. Artikel 10 belast niet het vervallen genot bij de erflater, maar de verkrijging van het achterliggende vermogensbestanddeel waarop het genot rustte. In die lijn is het thans voorgestelde derde lid van artikel 10 over de jaarlijks daadwerkelijk betaalde rente geschreven. Helderheid is geschapen door binnen artikel 10 de grenzen scherper aan te brengen, zowel met betrekking tot situaties waarin artikel 10 achterwege moet blijven of juist van toepassing moet zijn. Overigens heeft de schuldenaar de mogelijkheid de vergeten rentebetalingen in te halen (zie ook Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 40). Daarmee blijft artikel 10 alsdan buiten toepassing. Voor een tijdsevenredige benadering is binnen het «genot is genot» kader van artikel 10 evenwel geen ruimte en evenmin aanleiding.

Eén van de uitbreidingen van artikel 10 betreft de zogenoemde gesplitste aankoop. Daaronder valt ook, de leden van de CDA-fractie duiden daarop, de aankoop door de ouders van het vruchtgebruik van bijvoorbeeld een woning die in eigendom is van hun kind. In dat geval is bij het overlijden van de ouders artikel 10 van toepassing op de woning. Op grond van artikel 7 van de wet mag het kind op deze fictieve verkrijging in mindering brengen hetgeen hij heeft opgeofferd voor zijn verkrijging. Indien ouders en kind tegelijkertijd bloot eigendom en vruchtgebruik verkrijgen, de letterlijke gesplitste aankoop, dan is dat derhalve de koopsom voor de blote eigendom. Indien het kind eerst de volle eigendom van de woning

verwerft en jaren later het vruchtgebruik daarvan aan de ouders verkoopt, komt de vraag op hoe artikel 7 moet worden toegepast. De opoffering kan in dat geval in ieder geval niet de gehele toenmalig betaalde koopsom betreffen, omdat daarvan later het vruchtgebruik is verkocht. Voor vruchtgebruik staat de wet overigens ook nu geen aftrek toe. Het gaat derhalve om de opoffering die is toe te rekenen aan de blote eigendom ten tijde van de aankoop van het vruchtgebruik door de ouders. Voor het waardeeringstijdstip van de blote eigendom wordt aangesloten bij het moment waarop het vruchtgebruik aan de ouders is verkocht. Dat moment is immers verbonden aan de rechtshandeling waardoor artikel 10 toepassing vindt. Ik zal dit nog vastleggen in een beleidsbesluit. Ter toelichting volgt het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 10

A koopt in jaar 1 een huis in volle eigendom voor 125. In jaar 7 verkoopt hij het vruchtgebruik van het huis aan zijn ouder B. De waarde van het huis bedraagt dan 175. De waarde van het vruchtgebruik, gerelateerd aan de leeftijd van B, bedraagt op dat moment 75. Het opgeofferde bedrag voor de blote eigendom bedraagt dan 100. In jaar 14 overlijdt B. De waarde van het huis bedraagt op dat moment 250. Artikel 10 ziet dan op deze 250. De vermindering van artikel 7 bedraagt vervolgens $100 + (7 * 6\% * 100)$ of 142. Er is derhalve belasting verschuldigd over een verkrijging van 108 (250 -/ 142).

De leden van deze fractie vragen verder naar de rentevergoeding van artikel 7, derde lid, van de Successiewet 1956. Zij menen dat een vergelijking met de heffingsrente, die immers ook enkelvoudig wordt berekend, geen afdoende verklaring is om ook hier een enkelvoudige rentevergoeding in aanmerking te nemen.

In mijn eerder aangehaalde brief van 2 november jl. geef ik aan dat bijvoorbeeld ook de rente over het uitstel van betaling van tien jaar voor de conserverende aanslag in het kader van de bedrijfsopvolgingsregeling van de Successiewet 1956, enkelvoudig wordt berekend. Inzake de vermindering vanwege eerder geheven schenk- en overdrachtsbelasting betreft het berekenen van enkelvoudige rentevergoeding door de fiscus derhalve het spiegelbeeld van de enkelvoudig berekende renteverplichtingen aan de fiscus. Ik meen dan ook dat de voorgestelde bepaling evenwichtig is. In mijn brief verwijs ik bovendien naar de parallel met de rentevergoeding op overbedelingsschulden in geval van de wettelijke verdeling (artikel 4:13 Burgerlijk Wetboek). In die gevallen wordt de zogenoemde inflatiecorrectie op de in beginsel renteloze vordering van de kinderen ook enkelvoudig berekend. Voor de keuze voor een enkelvoudige rentevergoeding is derhalve aansluiting te vinden bij zowel regelgeving die ziet op het verkeer tussen fiscus en burger als, in het kader van het erfrecht, tussen burgers onderling. Ik zie geen reden daarvan af te wijken. De enkelvoudige wijze van renteberekening komt bovendien zowel de eenvoud als de toegankelijkheid van de wetgeving ten goede.

Dan vragen de CDA-fractieleden waarom geen rente wordt vergoed indien bij een herroeping van een schenking schenkbelasting wordt teruggegeven. In de voorgestelde wijziging van artikel 53, dat onder meer ziet op herroepelijke schenkingen, was aanvankelijk voorzien in een rentevergoeding over het bedrag van de vermindering van de belasting vanaf de dag van betaling van de oorspronkelijk verschuldigde belasting tot het moment waarop de wijziging in de persoon van de verkrijger of in het verkregene plaatsvindt. Op zich past deze rentevergoeding in het systeem van de Successiewet 1956. Een dergelijke vergoeding wordt bijvoorbeeld ook verleend op grond van artikel 7 voor gebeurtenissen als bedoeld in de artikelen 8, 10, 11 en 13, tweede lid. Anders dan in die artikelen is bij artikel 53 echter sprake van een vermindering van een eerder opgelegde

aanslag. Bij een dergelijke vermindering van een aanslag wordt invorderingsrente vergoed. In combinatie met de aanvankelijk voorgestelde rentevergoeding van artikel 53 zou dus sprake zijn van een dubbele rentevergoeding. Dat is uiteraard niet wenselijk. Aangezien het niet voor de hand ligt om voor deze gevallen een uitzondering op te nemen in de Invorderingswet 1990, is bij nota van wijziging de rentevergoeding in artikel 53 vervallen.

De leden van de CDA-fractie constateren dat de fiscale gevolgen van schenkingen onder opschortende voorwaarde die vóór 1 januari 2010 zijn aangegaan, anders kunnen zijn dan waar de schenker destijds vanuit is gegaan en vragen hoe hieraan tegemoet wordt gekomen. De maatregel ziet uitsluitend op belastbare momenten die zich in de toekomst wellicht – het gaat immers om een schenking onder voorwaarde – gaan voordoen. Voor voorwaardelijke schenkingen waarvan de voorwaarde nog niet is vervuld, komt er weliswaar een verandering in het moment waarop de schenking geacht wordt tot stand te komen, maar die verandering leidt op zich niet tot een hogere heffing. In internationale situaties kan de maatregel er ook toe leiden dat Nederland geen schenkbelasting heft in gevallen waarin dat onder de huidige regelgeving wel zou gebeuren. Er is dan ook geen reden voor een tegemoetkoming.

Door de leden van de CDA-fractie wordt gevraagd naar een mogelijke samenloop van het eerste en het zesde lid van artikel 10 en vragen zich af of deze dubbele heffing niet moet worden teuggenomen. Ik merk op dat binnen het stelsel van de fictiebepalingen zich situaties kunnen voordoen die onder meer dan één omschrijving vallen. Het kan derhalve voorkomen dat, naar de letter genomen, iets tweemaal tot een fictieve verkrijging leidt. Dit is uiteraard niet de bedoeling. Klassiek is in dit verband de samenloop tussen artikel 10 en artikel 12. Samenloop kan zich dan voordoen als degene die zijn huis schenkt aan zijn kind onder voorbehoud van vruchtgebruik, binnen 180 dagen daarna overlijdt. Reeds in de Resolutie van 2 december 1899 werd daarover opgemerkt: «dat dezelfde schenking door beide artikelen zou worden getroffen, schijnt onaannemelijk». Hoewel dit besluit al geruime tijd is ingetrokken, sluit de gedachte die daarin was opgenomen nog immer aan bij de doelstelling van de fictiebepalingen en zoals de Belastingdienst deze zal toepassen. Ik kan de zorg van de leden van de CDA-fractie op dit punt dus wegnemen: het toepassen van de ficties kan niet leiden tot dubbele heffing.

De leden van de CDA-fractie vragen een toezegging dat de verhoogde vrijstelling van € 50 000 ten behoeve van de aankoop van een eigen woning ook kan worden aangewend voor de vervroegde aflossing van een schuld ten behoeve van de aankoop van een eigen woning. De leden van de SGP-fractie en van de ChristenUnie-fractie stellen een vergelijkbare vraag. Uit de toelichting op het amendement komt naar voren dat het de indieners voor ogen stond dat de schenking zou worden gebruikt voor de aanschaf van een woning en niet voor de aflossing van een eigenwoningsschuld. Dat blijkt onder meer uit de opmerking in de toelichting dat – met het oog op de controleerbaarheid door de Belastingdienst – bij «de woning geldt dat bij de levering van het onroerend goed in de akte van levering moet worden opgenomen dat het geschonken bedrag moet worden gebruikt voor het betalen van (een gedeelte van) de koopsom». Dat is niet mogelijk bij de aflossing van een schuld nadat al een eigen woning is aangeschaft. Ik ga ervan uit dat ook bij een schenking ten behoeve van een kostbare opleiding het de indieners voor ogen stond een vrijstelling te creëren om een studie mogelijk te maken en niet voor het aflossen van een studieschuld voor een opleiding die al gevolgd is. Ik heb dan ook geen voornemen om de toepassing van de vrijstelling uit te breiden tot schenkingen voor het aflossen van schulden.

Vervolgens vragen de leden van de fractie van het CDA of de stelling dat ouders die een bijzonder kostbare studie voor hun kinderen betalen een schenking verrichten in zijn algemeenheid juist is. Voorop staat dat ouders, op grond van het Burgerlijk Wetboek, verplicht zijn te voorzien in de kosten van levensonderhoud en studie van hun kinderen jonger dan 21 jaar. Ook bij kinderen ouder dan 21 jaar kunnen ouders een sterke verplichting voelen hun studerende kinderen te ondersteunen en kan de betaling van de studiekosten in veel gevallen worden aangemerkt als de voldoening aan een natuurlijke verbintenis. In gevallen dat een dergelijke bijdrage juridisch verplicht is of kan worden aangemerkt als het voldoen aan een natuurlijke verbintenis, is er uiteraard geen sprake van een schenking. Dat zal doorgaans het geval zijn. De vraag hoever deze verplichtingen van de ouders gaan, is een civielrechtelijke vraag die afhangt van de omstandigheden van het geval waarbij zowel de specifieke behoeften van het kind als de financiële positie van de ouders een rol spelen. Gaat de bijdrage van de ouders die verplichting te boven, dan is sprake van een schenking, maar deze grens is niet in een vast bedrag uit te drukken.

Ook vragen de leden van de fractie van het CDA naar het onderscheid tussen ANBI's en SBBI's en in het bijzonder waarom bijvoorbeeld een harmonievereniging die een belangrijke rol inneemt in het culturele en sociale leven van een gemeenschap doordat zij diverse belangrijke gebeurtenissen in die gemeenschap muzikaal opluistert, zoals het binnenhalen van Sinterklaas, niet aangemerkt kan worden als een ANBI. Is dat alleen omdat de leden persoonlijk plezier ontlenen aan het maken van muziek binnen deze vereniging?

Allereerst wil ik opmerken dat ANBI's in het wetsvoorstel vrijgesteld blijven van de schenk- en erfbelasting en dat ook SBBI's voortaan worden vrijgesteld van schenk- en erfbelasting. Dit betekent een uitbreiding van het aantal instellingen dat geen belasting hoeft te betalen over ontvangen schenkingen en erfenissen.

Met deze door de CDA-fractieleden gestelde vraag wordt de kern blootgelegd van het onderscheid tussen een instelling van algemeen nut en een instelling van sociaal belang. Sinds het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994 (HR 13 juli 1994, nr. 29 936, BNB 1994/280), is het mogelijk dat een harmonievereniging als ANBI wordt aangemerkt. Op grond van die jurisprudentie kan een muziekvereniging die tot een kleinere gemeenschap behoort en met haar harmonie naar buiten pleegt te treden en bij plaatselijke evenementen voor het publiek muziek ten gehore pleegt te brengen aangemerkt worden als een ANBI. Bij dit soort muziekverenigingen kan er thans sprake zijn van in ten minste gelijke mate (fifty/fifty) dienen van het algemeen nut en van een particulier belang. Voor dit arrest, ook wel bekend als het Brassband-arrest, werd altijd uitgegaan van het 90%-criterium, zoals dat ook was verwoord in de Successiewet 1956 voordat de tekst van de desbetreffende bepaling werd geharmoniseerd met die in de inkomstenbelasting. Tot dat arrest kwalificeerden dergelijke muziekverenigingen dus niet als ANBI.

De doelstelling van een ANBI mag niet gericht zijn op wat in wezen het eigen belang is van leden of bestuurders, en haar feitelijke werkzaamheden moeten in overeenstemming zijn met die doelstelling. Een ANBI moet derhalve een doel hebben dat buiten het terrein ligt van het behartigen van de belangen van haar leden of bestuurders. Een ANBI richt haar activiteiten naar buiten toe, ten behoeve van derden of van doelen die (ver) buiten de directe eigen levenssfeer liggen. De activiteiten van een ANBI moeten ook primair en *rechtstreeks* het algemeen belang dienen. Niet voldoende is dat van de ANBI-activiteiten *indirect* een gunstige werking uitgaat op de maatschappij als geheel, zoals bij de SBBI. In dit kader is het irrelevant of de bestuurders of medewerkers zelf mogelijk plezier ontlenen aan het nastreven van de doelen van de ANBI. Het doel van de ANBI is daar immers niet op gericht. In zoverre is het juist dat

algemeen nut, altruïsme en persoonlijke behoeftenbevrediging elkaar niet behoeven uit te sluiten.

Bij een SBBI ligt het anders dan bij een ANBI. Een SBBI richt zich op wat haar doelstellingen betreft juist wel voornamelijk op haar eigen belang en op dat van haar leden. Het bevorderen (van het bereiken) van die doelstellingen is een particulier belang, waarbij het al dan niet behalen van een direct economisch voordeel, dat mevrouw Van Vijfeijken als kenmerkend element ziet, naar mijn mening niet van doorslaggevende betekenis is. Het nastreven van dat particuliere belang in het verband van een SBBI heeft echter wel een positieve uitstraling naar de maatschappij. De activiteiten van een SBBI dragen, juist omdat zij in SBBI-verband plaatsvinden, bij aan een sterkere en gezondere samenleving. Die uitstraling geeft aan het nastreven van het particuliere belang een toegevoegde waarde, waardoor men kan spreken van een sociaal belang.

Het is de vraag of met de voorgestelde invoering van het criterium dat een instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (ten minste 90%) het algemeen nut moet beogen de hiervoor omschreven muziekvereniging nog kan kwalificeren als een ANBI. Haar activiteiten moeten dan (nagenoeg) uitsluitend zijn gericht op het algemeen nut, wat niet snel het geval zal zijn. Daarmee komt deze vereniging in dezelfde fiscale positie als bijvoorbeeld een sport- of gezelligheidsvereniging, die ook onder de huidige wetgeving niet als ANBI kwalificeert.

Overigens is het niet zo dat instellingen die muziek beoefenen in geen enkel geval de ANBI-status kunnen verkrijgen. In die gevallen waarin de doelstellingen van een instelling niet primair gericht zijn op de particuliere belangen van de leden, maar de doelstellingen (en de feitelijke activiteiten) zodanig zijn dat er sprake is van een culturele instelling, kan de instelling nog steeds kwalificeren als ANBI.

De leden van de fractie van het CDA merken op dat sommige instellingen de invoering van de SBBI-regeling als achteruitgang ervaren. Het betreft instellingen die onder de huidige wetgeving als ANBI kwalificeren, maar op grond van de voorgestelde wetgeving hun ANBI-status zullen verliezen en als een SBBI zullen kwalificeren.

De SBBI-vrijstelling is niet ingevoerd als een vangnet voor de instellingen die hun ANBI-status zullen verliezen. De aanpassing van de ANBI-regeling staat los van de invoering van het SBBI-regime en beoogt het onbedoeld gebruik van de ANBI-regeling uit te sluiten. De aanscherping van het ANBI criterium van 50 procent naar 90 procent is meermaals aan de orde geweest. Ook de CDA-fractie in de Eerste Kamer heeft hier naar gevraagd (Handelingen I 2008/09, blz. 14–686). De invoering van de SBBI-vrijstelling is mede geïnitieerd door de motie van de leden van de Tweede Kamer Omtzigt en Cramer (Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 57) waarin de regering werd verzocht met een voorstel te komen voor een Specifiek Nut Beogende Instelling en staat dus los van de aanpassing van de ANBI-regeling. Veruit de meeste instellingen die in aanmerking zullen komen voor de SBBI-vrijstelling hebben op dit moment ook geen ANBI-status. Voor die instellingen is de invoering van de SBBI-vrijstelling dan ook een nieuwe faciliteit en, naar ik aanneem, van groot belang.

Terugkomend op de achteruitgang die instellingen zouden ervaren die na de aanpassing van de ANBI-regeling niet meer als ANBI kwalificeren, maar wel gebruik kunnen maken van de SBBI-vrijstelling, merk ik op dat die achteruitgang in de praktijk slechts de aftrek in de inkomstenbelasting door schenkers van de gewone giften zal betreffen. Hierbij ga ik ervan uit dat de meeste SBBI's de vorm van een vereniging met ten minste 25 leden hebben en als gevolg daarvan gebruik kunnen (blijven) maken van de belastingaftrek voor periodieke giften. Aftrek van gewone giften is alleen mogelijk bij schenkingen aan instellingen die (nagenoeg) uitsluitend het algemeen nut beogen. Het dienen van het algemeen nut heeft een grotere

maatschappelijke waarde dan het behartigen van particuliere belangen die slechts secundair het sociaal belang raken. Het is dus gerechtvaardigd de schenkers aan ANBI's ook de extra mogelijkheid te bieden de gedane gift (eventueel) af te trekken in de inkomstenbelasting.

In dit verband wil ik ook vermelden dat uit diverse onderzoeken¹ gebleken is dat 90% van alle huishoudens wel eens geeft aan goede doelen, terwijl minder dan 5% van de huishoudens gebruik maakt van de giftenaftrek (gewone en periodieke giften tezamen). Hieruit zou men kunnen afleiden dat veruit de meeste mensen schenken, zonder rekening te houden met de fiscale aftrekbaarheid van de giften. Men zou kunnen zeggen, dat het geefgedrag niet significant wordt bepaald door de fiscale regels, maar vooral door de betrokkenheid van de mensen bij bepaalde organisaties of hun doelstellingen. Dit speelt met name vooral bij de instellingen die als SBBI kwalificeren. Ik vertrouw erop dat ik hiermee de vrees van de leden van de fractie van het CDA dat vele instellingen door de invoering van de SBBI-vrijstelling in financiële gevarenszone komen weg heb kunnen nemen. Voor veruit de meeste instellingen die in aanmerking komen voor de SBBI-vrijstelling zal de financiële situatie juist verbeteren, omdat deze zelf over de verkrijgingen geen schenk- of erfbelasting meer verschuldigd zullen zijn.

De leden van de fractie van het CDA uiten hun zorgen over arbitraire afbakingsproblemen, waarbij als voorbeeld wordt genoemd individuele scoutingclubs die geen ANBI zijn in tegenstelling tot de landelijk overkoepelende (scouting)instelling die wel als ANBI aangemerkt kan worden. Het verschil in de behandeling van een lokale scoutinggroep en een landelijk overkoepelend orgaan, een verschil dat overigens al vele jaren bestaat, is geenszins arbitrair. De doelstellingen en de feitelijke activiteiten van een lokale scoutinggroep verschillen aanzienlijk van die van een landelijk opererende koepelorganisatie. Bij een lokale scoutinggroep is het doel om in verenigingsverband met elkaar op te trekken, daar worden de leden gestimuleerd om in groepsverband deel te nemen aan allerlei activiteiten, zoals sporten, enz., en worden begeleid en bijgestuurd. De doeleinden en activiteiten zijn kortom primair gericht op de belangen van de leden van de lokale groep. Dat is de kern van de sociaal belang behartigende activiteiten. Bij een overkoepelend orgaan is er geen sprake van een direct contact tussen de organisatie en degenen wiens belangen behartigd worden: er wordt niet – direct – gesport of gewerkt met leden. De overkoepelende organisatie verricht ondersteunende en coördinerende activiteiten ten behoeve van meerdere plaatselijke scoutinggroepen. De activiteiten van een overkoepelende organisatie zijn niet gericht op eigen belang, maar op het belang van anderen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het in dit soort situaties niet voor de hand ligt dat eenmalige giften die in het nieuwe stelsel niet (meer) aftrekbaar zijn als ze aan een SBBI worden gedaan, voortaan worden overgemaakt aan de landelijke koepel, waarna deze de giften weer doorsluisst naar individuele SBBI's.

Om te beginnen wordt opgemerkt dat giften aan lokale scoutinggroepen ook onder de huidige wet niet aftrekbaar zijn, omdat deze scoutinggroepen niet als ANBI kwalificeren. De in te voeren SBBI-vrijstelling betekent een verbetering van de situatie voor de lokale scoutinggroepen, omdat voor deze scoutinggroepen de vrijstelling van schenk- en erfbelasting zal gaan gelden, zoals die reeds geldt voor amateursportinstellingen en niet-commerciële dorpshuizen. Wat de door de leden van de CDA-fractie geschetste constructie betreft merk ik op dat deze constructie niet tot giftenaftrek zal leiden. Twee belangrijke kenmerken van een schenking zijn hierbij van belang. Van een schenking is sprake als de schenkende partij door de schenking verarmt en de ontvangende partij verrijkt. Bij een schenking waarbij de overkoepelende organisatie een bedrag ontvangt met een opdracht dit door te sluisen naar een andere organisatie

¹ Prof. Dr. Th. N.M. Schuyt, Drs. B.M. Gouwenberg, Dr. R.H.F.P. Bekkers: Geven in Nederland 2009, 2009 Reed Business BV, blz. 180; Kamerstuk 2009–2010, 32 123 IXB, nr. 9, Tweede Kamer, blz. 2.

is er geen sprake van een verrijking van de overkoepelende organisatie. De overkoepelende organisatie mag dit bedrag immers niet houden of naar eigen inzicht aanwenden. De werkelijk bevoordeelde is de door de schenker aangewezen individuele SBBI. Die SBBI is dus de daadwerkelijke ontvanger van de schenking. Voor schenkingen aan SBBI's geldt echter geen giftenaftrek. Dat die schenking via een ANBI-doorgeefluik (loketgedachte) geschiedt doet daaraan niet af.

De leden van de CDA-fractie vragen of een stichting die zich ten doel stelt een bepaald landgoed te ondersteunen en verder geen andere activiteiten onderneemt, aangemerkt kan blijven als ANBI.

Allereerst wil ik opmerken dat het altijd van de doelstelling en de concrete feiten en omstandigheden afhangt hoe een instelling wordt gekwalificeerd. De beoordeling daarvan is aan de Belastingdienst.

In algemene zin kan ik hierover zeggen dat een stichting die een landgoed ondersteunt en verder geen andere activiteiten onderneemt, aangemerkt zou kunnen worden als een ANBI, als de stichting hiermee uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (ten minste 90%) het algemeen nut dient. Dit zou het geval kunnen zijn als het landgoed publieke belangen (ten minste 90%) dient doordat het bijvoorbeeld toegankelijk is voor publiek. Indien het landgoed echter (middellijk dan wel onmiddellijk) particulier bezit is, kan geen sprake zijn van het dienen van het algemeen nut door het landgoed te ondersteunen. Immers, in dat geval wordt uiteindelijk het particuliere belang van de eigenaar van het landgoed gediend. De stichting zal dan niet kwalificeren als een ANBI.

De leden van de CDA-fractie wensen te vernemen hoe te verklaren is dat een periodieke gift aan een SBBI – ingeval dit een vereniging met 25 of meer leden is – wel aftrekbaar is in de inkomstenbelasting, maar een eenmalige gift niet. Als dit een anti-misbruikmaatregel is, waarom worden dan niet specifieke maatregelen ingevoerd die zien op het oneigenlijke gebruik?

Laat ik vooropstellen dat het onderscheid tussen periodieke giften en «andere giften» (zie artikel 6.32 van de Wet inkomstenbelasting 2001) van oudsher wordt gemaakt in de inkomstenbelasting, en dat dit wetsvoorstel daar niets in wijzigt. Het fiscaal faciliteren van periodieke giften aan verenigingen met 25 of meer leden, welke verenigingen niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen of daarvan zijn vrijgesteld, zijn de uitzondering op de hoofdregel dat alleen giften aan een ANBI aftrekbaar zijn. De passage in een eerdere brief waar de leden van de CDA-fractie naar verwijzen, gaat in op het vereiste dat een vereniging 25 of meer leden moet hebben, wil een periodieke gift aan die vereniging aftrekbaar zijn. Daarbij is opgemerkt dat de voorwaarde van een aanzienlijk ledental een waarborg biedt tegen oneigenlijk gebruik (contributie vermommen als schenking). Al met al heb ik geen aanleiding gezien om de voorwaarden voor giftenaftrek in de inkomstenbelasting aan te passen in het onderhavige wetsvoorstel.

Vervolgens vragen deze leden hoe ANBI's om moeten gaan met langetermijn-projecten die zijn gestart op grond van gebudgetteerde opbrengsten uit periodieke giften. Bij het aangaan van deze periodieke giften zijn de gevers ervan uit gegaan dat de instelling waaraan werd geschonken de ANBI-status had en dat daarmee de schenking aftrekbaar zou zijn. Een factor die hierbij meespeelt is dat het pas sinds november 2008 is toegestaan om in de notariële akte waarin de periodieke gift wordt vastgelegd een bepaling op te nemen dat de gift mag worden stopgezet bij het verlies van de ANBI-status, aldus deze leden. Ik neem aan dat de leden doelen op de situatie waarin een instelling onder de huidige norm wel als ANBI kwalificeert, maar onder de nieuwe norm dat niet langer doet. Laat ik vooropstellen dat ik verwacht dat de meeste «echte» ANBI's

hun status zullen behouden en dat daarmee de giftenaftrek aan die ANBI's niet in gevaar komt. Een groot deel van de instellingen die hun ANBI-status verliezen, zal als SBBI kwalificeren. Indien het hierbij gaat om verenigingen met 25 leden of meer, blijft – zoals hiervoor reeds aangegeven – de faciliteit voor periodieke giftenaftrek aan die instelling openstaan. Het geschetste probleem beperkt zich derhalve hooguit tot een zeer kleine groep instellingen. Bij deze groep zal het veelal gaan om onbedoeld gebruik van de fiscale faciliteiten van de ANBI-status, en is het effect dat giftenaftrek aan die instelling niet langer mogelijk is een bedoeld effect, wat voor mij zwaarwegender is dan de bescherming van rechtszekerheid van personen die fiscaal gefaciliteerd bijdragen aan instellingen die voor een aanzienlijk deel particulier vermogen opbouwen. Verder heb ik in een eerder stadium toegezegd om aan de Minister van Justitie te vragen een brief naar de Tweede Kamer te zenden, waarin in algemene zin uiteen wordt gezet of het mogelijk is om een overeenkomst, waarin een periodieke gift is overeengekomen voor een bepaalde periode, te (laten) ontbinden in verband met gewijzigde omstandigheden. Overigens zij hierbij opgemerkt dat uit recent onderzoek is gebleken dat mensen zich amper fiscaal laten sturen bij het doen van giften in het algemeen.

Op verzoek van de leden van de fractie van het CDA kan ik bevestigen dat reguliere kerkelijke instellingen die op dit moment de ANBI-status hebben doorgaans uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen. Voor levensbeschouwelijke instellingen is er sprake van een grotere diversiteit, waardoor ik deze vraag voor die instellingen niet in zijn algemeenheid kan beantwoorden.

De leden van de CDA-fractie vragen of een Stichting Studiefonds ten behoeve van behoeftige nazaten van een familie aangemerkt zal worden als een afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV). Hoewel op deze vraag geen eenduidig antwoord te geven is, zal een Stichting Studiefonds ten behoeve van de nazaten van een familie doorgaans als APV kwalificeren. Er wordt immers een meer dan bijkomstig particulier belang beoogd, namelijk het vormen van een financiële buffer voor de bekostiging van de studie van individuele leden van een familie.

De leden stellen daarbij de vraag of de vrijstelling van € 5000 toereikend is en of in dat soort gevallen de regeling ook uitvoerbaar is. Concrete, juridische afdwingbare rechten van nazaten ten opzichte van het APV worden aan hen toegerekend en souperen in zoverre de in artikel 10a.7, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, bedoelde € 5000 niet op. Dergelijke rechten worden namelijk niet geraakt door artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 dan wel het overgangsrecht van artikel 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001; een dergelijk recht wordt vanuit het APV als schuld beschouwd. De ruimte van € 5000 per erfgenaam betreft alleen het zogenaamde discretionaire deel van het APV. Stel dat een Stichting Studiefonds X is ingesteld door de overgrootvader en er zijn honderd erfgenamen (bijvoorbeeld achterkleinkinderen) in leven. Dan mag het discretionaire deel van het APV maximaal € 500 000 bedragen, willen de erfgenamen ten aanzien van het APV buiten de toerekeningsregels blijven. Naar mijn oordeel moet dit voor de praktijk een passende handreiking zijn die uit doelmatigheidsoverwegingen voor «kleine APV's» is opgenomen. Een grotere tegemoetkoming is niet te rechtvaardigen tegenover personen zonder APV die nazaten willen ondersteunen. De leden van de CDA-fractie vragen in dit kader voorts hoe alle erfgenamen kunnen worden opgespoord. Daarvoor kunnen de systemen van de Belastingdienst, maar bijvoorbeeld ook externe bronnen zoals de Gemeentelijke Basisadministratie uitkomst bieden. Verder is het mij bekend dat vele families beschikken over beschreven stambomen waardoor de groep van erfgenamen moet kunnen worden opgespoord.

De leden van de CDA-fractie vragen of ik de opvatting deel dat geen sprake is van een APV, maar van een zogenoemd «overig doelvermogen» ingeval een stichting met een onafhankelijk bestuur opereert als aandeelhouder van een vennootschap en deze stichting de daaruit vrijkomende middelen reserveert en investeert voor respectievelijk in de onderneming en participeert in andere ondernemingen ter bevordering van de bedrijvigheid en de daaraan verbonden werkgelegenheid. Daarbij is gegeven dat de (erven van de) vroegere aandeelhouders – thans, in het verleden en in de toekomst – noch statutair noch feitelijk gerechtigd zijn tot het vermogen van de Stichting. Het antwoord op de vraag van de CDA-fractie of er sprake is van een overig doelvermogen hangt af van de specifieke feiten en omstandigheden van ieder APV. Mogelijk zal inderdaad geen sprake zijn van een APV indien, feitelijk en juridisch, «hermetische» schotten zijn aangebracht tussen het APV en de oorspronkelijke aandeelhouders en hun erfopvolgers. Dat wil zeggen dat het statutair noch feitelijk mogelijk is dat er (financiële) belangen zijn tussen deze partijen. De aandeelhouders en hun erfopvolgers hebben definitief afstand gedaan van hun belang bij de vennootschap en kunnen onder geen enkele voorwaarde (hun oorspronkelijke) belang bij de vennootschap en het APV verwerven. Onder dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat mede door deze «schotten» en door het aanstellen van een onafhankelijk bestuur de bedoelde stichting niet meer dan bijkomstig een particulier belang dient, maar juist een maatschappelijk belang zoals het behoud van werkgelegenheid of van bedrijvigheid in een bepaalde bedrijfstak. Uit het feitelijk handelen van de genoemde stichting moeten deze activiteiten onomstotelijk naar voren komen.

Met betrekking tot APV's vragen de leden van de CDA-fractie tot slot een reactie op het door PricewaterhouseCoopers (hierna: PWC) gedane voorstel van introductie van een familiestichting als Nederlands alternatief voor de Angelsaksische trust. PWC heeft het voorstel neergelegd in «Proeve van een familiestichting» van 5 november 2009. Gekeken is naar belastingheffing bij inbreng, na inbreng en bij uitkeringen. PWC stelt een volgend systeem voor:

1. vrijstelling bij inbreng van het vermogen in de familiestichting;
2. de familiestichting wordt fictief belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. Dat wil zeggen beleggingen zijn belast conform de huidige systematiek van box 3 (1,2% van het vermogen) en inkomsten uit aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang zijn belast tegen 25%;
3. uitkeringen uit een familiestichting zijn belast tegen het bestaande familietarief voor ouder-kind (maximaal 27% en er is voorgesteld om dat tarief te verlagen naar 20%);
4. jaarlijks moet een vermogensheffing worden betaald, waarop de belasting op uitkeringen in mindering kan worden gebracht;
5. er moeten maatregelen worden genomen om emigratie van de stichting te voorkomen, bijvoorbeeld via een vestigingsplaatsfictie.

In reactie op de proeve van PWC merk ik vooraf op dat hun initiatief zeer wordt gewaardeerd. Belangrijke onderdelen van hun voorstel zitten in het nieuwe APV-regime, bijvoorbeeld de onbelaste inbreng en het toepassen van de tarieven die gelden tussen de inbrenger en de ontvanger van de uitkeringen. Tevens belemmert het wetsvoorstel niet de wens van families om versplintering van het vermogen tegen te gaan. De proeve en het wetsvoorstel lopen in feite vooral uit elkaar in de fase van aanhouden van vermogen in een doelvermogen. De proeve laat goed zien welke moeilijkheden opduiken en welke lastige keuzes moeten worden gemaakt als wordt gekozen voor een systeem van heffen bij een familiestichting zelf. Het voorstel van PWC stuit onder andere op verschillende bezwaren:

- aanzienlijk complexere wetgeving: er is een aparte winstbox nodig, bestaande vrijstellingen (bijv. in box 3) voor natuurlijke personen

moeten worden omgevormd zodat ze ook voor de familiestichting gelden, hetgeen evenzeer nodig is voor bepaalde faciliteiten (bijvoorbeeld de giftenaftrek en de bedrijfsopvolgingsregeling); ook stuit het belasten van een familiestichting in de inkomstenbelasting op allerlei andere problemen

- er blijven mogelijkheden van zwevend vermogen en belastingarbitrage bestaan (bijvoorbeeld het ontgaan van de terbeschikkingstellingsregeling en gebruikelijk loon)
- er wordt geen of onvoldoende rekening gehouden met meerdere inbrengers en met inbrengers en erfgenamen die in het buitenland wonen; het gaat erg ver om ook dan de familiestichting volledig in Nederland te belasten
- bepaalde vermogensbestanddelen mogen niet worden ingebracht in de familiestichting: deze voorwaarde lijkt onnodig belemmerend en wordt niet gesteld in het wetsvoorstel
- er wordt geen rekening gehouden met de mogelijkheden die DGA's worden geboden in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010 (bijvoorbeeld de onbelaste doorschuiving van een a.b.-pakket)
- waarborgen voor invordering ontbreken: het direct verplaatsen van de vestigingsplaats van een familiestichting naar een niet-verdragsland of een niet-coöperatieve land stelt de ontvanger voor een onmogelijke opgave om te kunnen innen.

Gelet op het vorenstaande ben ik van oordeel dat het wetsvoorstel een aanzienlijk beter systeem is. Het wetsvoorstel plaatst een APV juist niet op een «fiscaal eiland» met een geheel eigen fiscaal regime, maar integreert het APV in het bestaande wettelijke stelsel. Fiscale transparantie plaatst de inbrenger in dezelfde positie als vóór de inbreng: alle vrijstellingen en faciliteiten blijven onverkort van toepassing. Daarmee is het wetsvoorstel veel begrijpelijker, vereist het geen complexe aanvullende wetgeving in verschillende wetten en behandelt het materieel gelijke gevallen op gelijke wijze. In de proeve en ook in andere commentaren wordt als het grootste struikelblok de toerekening aan erfgenamen gezien zodra de inbrenger is overleden. Zoals ik al meerdere malen heb uiteengezet ben ik me van deze keuze bewust, maar redt de praktijk zich in nagenoeg alle gevallen. Mij is tot op heden niet gebleken van hardheden in de bestaande praktijk. Doen zich die wel voor dan kan tegenbewijs worden geleverd. In deze discussie mag niet uit het oog worden verloren dat de inbrenger de mogelijkheid heeft om met de beheerder van een trust of stichting overeen te komen dat zij voorzien in eventuele hardheden.

Voorts wil ik in de praktijk geen belemmeringen opwerpen waar het gaat om de vrije keuze voor een specifiek doelvermogen in een bepaalde jurisdictie. Indien een familie gebruik wil maken van de Antilliaanse stichting particulier fonds of een Angelsaksische trust, juist omdat hiervoor geen uitkeringsverbod geldt, dan wil ik die keuze niet verbieden. Het vrije verkeer van personen, goederen, diensten, kapitaal en vestiging zou onnodig worden beperkt in het alternatief van PWC. In de voorgestelde regeling is sprake van een rechtsvormneutrale behandeling van APV's.

De leden van de CDA-fractie vragen de lijfrentevrijstelling ook te laten gelden voor lijfrentecontracten die weliswaar vóór 1992 zijn afgesloten, maar die toch materieel voldoen aan de voorwaarden van de Brede Herwaardering.

Bij beleidsbesluit is al geregeld dat de lijfrentevrijstelling ook geldt ook voor lijfrentecontracten die vóór 1992 zijn afgesloten, maar die toch materieel voldoen aan de voorwaarden van de Brede Herwaardering. De lijfrentevrijstelling geldt als aan alle cumulatieve voorwaarden van artikel 32, vijfde lid, van de Successiewet 1956 is voldaan. Oude en nieuwe polissen worden zo in vergelijkbare gevallen gelijk behandeld. Doorgaans zal een lijfrentecontract dat is afgesloten vóór 1992 niet voldoen aan de regels die gelden onder de Brede Herwaardering maar dat kan anders liggen indien

het contract is aangepast of in het zicht van de Brede Herwaardering al is ingericht naar de vanaf 1992 geldende regels.

De leden van deze fractie vragen om een reactie op de brief van de KNB van 23 november 2009 en een aansluitend emailbericht van 24 november 2009. Daarop antwoord ik als volgt. De nieuwe redactie van artikel 1, derde en vierde lid, van de Successiewet 1956, zoals opgenomen in de nota van wijziging (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 10), beoogt duidelijkheid te verschaffen over de gevolgen van rentevaststellingen na overlijden. Het gaat dan om rente op bijvoorbeeld onderbedelingsvorderingen die vanwege de wettelijke verdeling of uiterste wilsbeschikking krachtens erfrecht ontstaan. Voor die gevallen geeft artikel 1, derde lid, Successiewet 1956 aan dat de tijdige rentevaststelling die op grond van artikel 4:13 van het Burgerlijk Wetboek of op basis van een delegatiebevoegdheid in een testament tot stand komt, wordt gevolgd voor de erfbelasting. Om die reden is er dan geen belastbaar feit voor de schenkbelasting. Hierbij wordt de eis gesteld dat de rentevaststelling binnen de aangiftetermijn voor de erfbelasting tot stand komt. Of de onderbedelingsvordering waarop de rentevaststelling ziet, is ontstaan krachtens erfrecht op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater, zal naar de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld. Met name als een testament erg veel keuzemogelijkheden aan de nabestaanden biedt, is het de vraag of nog wel sprake is van een uiterste wilsbeschikking en of de vordering die voortvloeit uit een gemaakte keuze nog wel een vordering is die krachtens erfrecht is ontstaan. Omdat dit vraagstuk primair civielrechtelijk van aard is, past het mij niet om daarover uitspraken te doen. Dat laat onverlet dat de vraag zich wel in verband met toepassing van de Successiewet 1956 kan voordoen. De inspecteur zal die vraag beantwoorden naar de alsdan geldende stand van de rechtsontwikkeling. Indien het testament, en dus ook die waarin een zogenoemde quasi-wettelijke verdeling is opgenomen, de civielrechtelijke toets kan doorstaan, zijn de vorderingen ontstaan krachtens erfrecht. Hierop is dan uiteraard artikel 1, derde lid, van de Successiewet 1956 van toepassing.

Een andere vraag van de KNB betreft de toepassing van artikel 10 van de Successiewet 1956 na verwerping. Indien een erflater in zijn testament de wettelijke verdeling bevestigt en aanvullend opneemt dat ingeval de langstlevende partner de nalatenschap verwerpt hij het vruchtgebruik van de nalatenschap krijgt gelegateerd, kunnen zich twee rechtsfeiten voordoen. Indien de partner verwerpt, geeft hij zijn erfdeel prijs waardoor hij als legataris aanspraak heeft op het vruchtgebruik van de nalatenschap. Het vruchtgebruik is bij hem opgekomen in verband met de rechtshandeling van het verwerpen. Voor wat betreft zijn erfdeel heeft de langstlevende partner dan ten koste van zijn vermogen het genot van een vruchtgebruik gehad. Of anders gezegd, de langstlevende heeft voor de omvang van zijn erfdeel eigendomsrechten omgezet in genotsrechten en dat is precies waarop artikel 10 ziet. Indien het erfdeel van de langstlevende 1/3 bedraagt ziet artikel 10 op dit 1/3 deel van de nalatenschap, als de langstlevende een erfdeel had van 1/100, slechts op dat 1/100 deel van de nalatenschap. Toepassing van artikel 10 in deze gevallen op het erfdeel, en dus naar de omvang van de eigendomsrechten, van de langstlevende sluit ook aan bij de benadering die ten grondslag ligt aan voorbeeld 4 bij de toelichting op amendement nr. 68. Artikel 10 brengt op dit punt overigens geen wijziging ten opzichte van de huidige situatie.

Indien sprake is van een bovenmatige rentecomponent als bedoeld in artikel 9 van de Successiewet 1956 en dit rentegedeelte niet kan worden afgelost omdat de nalatenschap te klein is, vraagt de KNB hoe de toepassing van artikel 9 dan verloopt. Een en ander laat zich het eenvoudigst beantwoorden aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld 11

De nalatenschap van de langstlevende partner bestaat uit activa met een waarde van € 20 mln, een overbedelingsschuld aan het kind van € 14 mln met een renteschuld van € 9 mln. De nalatenschap is derhalve civielrechtelijk negatief € 3 mln. Stel dat bij een samengestelde interest van 6% (de normrente) de renteschuld aan het kind € 5 mln zou bedragen. De rente is dan tot een bedrag van € 4 mln bovenmatig. De nalatenschap van de langstlevende zou derhalve, indien de vordering de normrente had gedragen, € 1 mln, hebben bedragen. Artikel 9 beoogt als het ware deze eindsituatie te bereiken.

Uitwerking € 4 mln bovenmatig

Nalatenschap civielrechtelijk	-/- € 3 mln
Bij fictie artikel 9	+/+ € 4 mln

Het (gesaldeerde) geheel van de civiele en fictieve verkrijging van het kind bedraagt nu € 1 mln en leidt tot heffing van erfbelasting over € 1 mln.

Uitwerking € 4 mln bovenmatig, andere erfgenaam

Indien de langstlevende zijn nieuwe partner tot enig erfgenaam heeft benoemd, zijn de verkrijgingen als volgt vast te stellen.

Nalatenschap civielrechtelijk (partner)	-/- € 3 mln
Fictie artikel 9 (kind)	+/+ € 4 mln

De verkrijging van de nieuwe partner is negatief zodat bij deze geen heffing van erfbelasting plaatsvindt. De fictieve verkrijging van het kind bedraagt 4 mln en leidt tot heffing van erfbelasting over € 4 mln. Dit bedrag ontvangt het kind ook, zodat artikel 9 niet leidt tot het heffen van belasting over niet-ontvangen bedragen.

Indien de nieuwe partner de nalatenschap beneficiair aanvaardt, zullen de schulden slechts voor 20/23 deel kunnen worden voldaan. Dit zou er toe leiden dat de fictieve verkrijging op 20/23 van € 4 mln of € 3,4 mln zou bedragen. Indien evenwel de vordering de normrente uit de Successiewet 1956 zou hebben gedragen, was 1) er geen sprake van een fictieve verkrijging, en 2) de civiele verkrijging € 1 mln. Naar mijn oordeel dient artikel 9 er toe per saldo te bewerkstelligen dat belast wordt hetgeen de civiele verkrijging uitgaande van de normrente op de onderbedelingsvordering zou zijn geweest. Daarom blijft de toepassing van artikel 9 in dit geval beperkt tot € 1 mln. Ik zal dit nog vastleggen in een beleidsbesluit.

VVD

Algemeen

De leden van de fractie van de VVD merken in hun algemeen deel op dat het een technisch ingewikkeld wetsvoorstel betreft dat een ruime voorbereidings- en behandelingstijd rechtvaardigt. Ik begrijp de opmerkingen van de leden van de VVD-fractie en waardeer hun inbreng daarom des te meer. De fracties van de VVD en GroenLinks vragen waarom de behandeling zo spoedig en snel moet geschieden. Een spoedige en snelle behandeling van het wetsvoorstel acht ik noodzakelijk vanwege de alomgewenste tariefsverlaging en de bestrijding van constructies. Omdat een deel van de dekking wordt gevonden in maatregelen binnen de inkomstenbelasting sfeer, is inwerkingtreding per 1 januari noodzakelijk.

Het doet mij deugd dat de leden van de fractie van de VVD het een vooruitgang achten dat het woord «recht» is vervangen door «belasting». Bij de in dit wetsvoorstel onderhavige modernisering van de Successiewet 1956 is één van de technische wijzigingen geweest om de term «succes-

sierrecht» te vervangen door «erfbelasting» en de term «schenkingsrecht» te vervangen door «schenkbelasting», mede omdat deze korte en duidelijke termen goed in het gehoor liggen.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een compleet overzicht van erfgenamen, overige verkrijgers van een (deel van een) nalatenschap en begiftigden c.s., die onder dit wetsvoorstel slechter af zijn dan onder de vigerende wet. Tevens vragen zij om daarbij aan te geven op welk punt of punten en in welke mate genoemde personen slechter af zijn en wat het budgettaire belang van reparatie van de verslechtering is.

Voor een indicatie van de effecten van de voorgestelde tarieven en vrijstellingen ten opzichte van de huidige tarieven en vrijstellingen verwijs ik de leden van de VVD-fractie naar de grafieken opgenomen in bijlage 1 bij deze memorie van antwoord. Dit betreft dezelfde grafieken als die in bijlage 1 van de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 115–120), maar dan aangepast aan de tariefstructuur zoals deze is komen te luiden in het gewijzigd voorstel van wet. Daar waar de tarieflijn van de voorgestelde tariefstructuur in een aantal van deze grafieken boven de tarieflijn van de huidige tariefstructuur uitkomt, worden verkrijgingen/schenken in de voorgestelde tariefstructuur zwaarder belast dan in de huidige tariefstructuur. Daarnaast kunnen nog twee specifieke groepen worden benoemd die nadeel ondervinden van de nieuwe tarieven en vrijstellingen, die niet afzonderlijk zijn gepresenteerd in bijlage 1. Dit betreft de zogenoemde meerrelaties en de tweerelaties in de rechte lijn die niet als mantelzorger kwalificeren in de zin van het nieuw voorgestelde zevende lid van artikel 1a Successiewet 1956. Het door deze twee groepen ondervonden nadeel hangt samen met het verlies van de hogere vrijstellingsbedragen voor partners in de erfbelasting. Budgettair gaat het bij de situaties waarin de nieuwe tarieven en vrijstellingen nadeliger uitpakken dan de huidige tarieven en vrijstellingen geïsoleerd gezien in totaal naar schatting om een bedrag van ongeveer € 80 mln. Dat neemt niet weg dat het budgettaire voordeel van de nieuwe tariefstructuur ten opzichte van de huidige tariefstructuur per saldo ruim € 280 mln bedraagt. De vraag van de leden van de VVD-fractie naar het budgettaire belang van reparatie van situaties waarin de voorgestelde tariefstructuur slechter uitpakt dan de huidige tariefstructuur valt niet eenduidig te beantwoorden, aangezien dit afhankelijk is van de vormgeving van een dergelijke reparatie. Zo zou dit onder meer kunnen geschieden door middel van een budgettair neutrale herschikking van tarieven en vrijstellingen.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een overzicht van de in de literatuur, door deskundigen en door belangenorganisaties gedane suggesties en voorstellen voor het treffen van een overgangsregeling voor bestaande situaties en personen. Tevens wensen zij hierbij te vernemen waarom ik de gesuggereerde overgangsregelingen al dan niet getroffen heb, en het eventuele budgettaire beslag ervan. Laat ik vooropstellen dat ik geen uitputtend overzicht kan geven van alle gedane suggesties op dit punt. Ik zal de suggesties die mij hebben bereikt – voor zover nog van belang in het huidige wetsvoorstel – hierna bespreken.

De heren Boer en Lubbers en mevrouw Schuver-Bravenboer hebben in het artikel «Het overgangsrecht bij de invoering van de schenk- en erfbelasting beoordeeld» (WFR 6815/745, 5 juni 2009) het voorgestelde en gewenste overgangsrecht van dit wetsvoorstel besproken. Ten aanzien van de begunstigende maatregelen van het wetsvoorstel (waar zij de tariefsverlaging, het afschaffen van het recht van overgang en de nieuwe BOR onder scharen) kunnen zij zich goed vinden in het voorgestelde overgangsrecht op grond waarvan deze begunstigende maatregelen per 1 januari 2010 onmiddellijke werking hebben.

Ter zake van de aanscherping van het partnerbegrip wordt het overgangs-

recht onevenwichtig geacht. Evenwel is het wetsvoorstel dienaangaande op twee punten gewijzigd. In de eerste plaats is een overgangstermijn van twee jaar opgenomen voor de voorwaarde dat ongehuwd samenwonenden een wederzijdse zorgverplichting moeten zijn aangegaan bij een ten overstaan van een notaris verleden akte, waardoor die voorwaarde vanaf 1 januari 2012 toepassing vindt en bij een voor die datum verleden akte geacht wordt te zijn voldaan aan de zesmaandstermijn van artikel 1a, vijfde lid, onderdeel a, van de Successiewet 1956. Deze overgangstermijn heeft aan betekenis ingeboet omdat de eis van een notarieel samenlevingscontract niet geldt voor de groep personen die tot het moment van overlijden of de schenking reeds vijf kalenderjaren samenwoonden. Hierdoor is de noodzaak tot het gewenste overgangsrecht weggenomen. Op het punt van het verscherpte ANBI-regime stellen de auteurs dat overgangsrecht gewenst is voor de periodieke schenkingen die reeds voor het indienen van het wetsvoorstel zijn overeengekomen met instellingen die de ANBI-status als gevolg van dit wetsvoorstel zullen verliezen. Dienaangaande heb ik reeds herhaaldelijk opgemerkt dat het vermoedelijk om een zeer kleine groep instellingen zal gaan die hun status verliezen en die evenmin een vereniging zijn van 25 of meer leden (waardoor periodieke giftenaftrek aan die instelling alsnog mogelijk zou zijn). In die gevallen zal veelal sprake zijn van onbedoeld gebruik. Omdat het een beoogd effect was van de aanscherping van het ANBI-regime om giftenaftrek aan een dergelijke instelling niet langer te faciliteren acht ik overgangsrecht op dit punt overbodig.

Voor wat betreft APV's bepleiten de schrijvers van het genoemde artikel eerbiedigende werking voor situaties waarin geen sprake is van «evident misbruik». Ik deel hun visie in zoverre en het overgangsrecht voorziet ook in reële bestaande gevallen. Kleine APV's blijven zodoende buiten beeld, bestaande afspraken worden gerespecteerd en schenkingsrecht wordt teruggegeven als wordt toegerekend aan de oorspronkelijke inbrenger. Immigranten die begunstigde zijn van of inbrenger zijn in een APV zullen veelal niet te maken krijgen met belastingheffing ter zake van het vermogen in het APV. De fiscale faciliteiten voor (jonge) expats – zoals het keuzerecht voor in het buitenland geworven belastingplichtigen van artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 – bewerkstelligen namelijk dat ze als fictief buitenlands belastingplichtige slechts belast worden ter zake van Nederlandse (arbeids)inkomsten. Het vermogen in het APV (meestal buitenlandse a.b.-pakketten en box 3 vermogen) blijft veelal onbelast of wordt bij de ouders in het buitenland belast.

Tegenover deze reële gevallen constateer ik dat buitenlandse rechtsfiguren regelmatig worden gebruikt om belastingheffing te ontgaan. Het in dergelijke rechtsfiguren op gekunstelde wijze inbrengen en jarenlang (veelal onbelast) aanhouden van a.b.-pakketten, ondernemingsvermogen en vermogen dat ter beschikking wordt gesteld aan verbonden personen, leidt tot een heffingsvacuüm, dat ik wens op te heffen. Juist de aard van deze specifieke vermogensbestanddelen duidt op een sterke «verknoctheid» met de inbrenger en daarvoor is eerbiedigend overgangsrecht niet opportuun, te meer omdat dit de budgettaire dekking van het wetsvoorstel in gevaar brengt. Ten aanzien van het niet verlenen van een step-up (het voorgestelde artikel 10a.7, vierde en vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001) heb ik reeds eerder opgemerkt dat het «stallen» van vermogensbestanddelen, in het bijzonder voor a.b.-pakketten, in APV's wordt aangemerkt als een belastingbesparende constructie omdat de voormalige aandeelhouder in wezen zijn belang houdt bij de betreffende aandelen. Het beleid van de Belastingdienst is al sinds 1993 gericht op transparantie (zie het beleidsbesluit van 15 december 2005, nr. CPP2005/2528M en zijn voorlopers), dus zal van een gerechtvaardigde verwachting dat deze waardeangroei buiten de heffing zou blijven, in mijn ogen geen sprake zijn. Ten slotte wordt gewezen op de eerbiediging van bestaande vaststellingsovereenkomsten. Nu in deze vaststellingsovereenkomsten

doorgaans eenzelfde systematiek is overeengekomen als na 1 januari 2010 het geval zal zijn – een fiscaal transparante behandeling van het APV – zullen de bestaande vaststellingsovereenkomsten na 1 januari 2010 worden geëerbiedigd, waarmee aan de wens van de auteurs tegemoet wordt gekomen.

Dan het overgangsrecht ten aanzien van de fictiebepalingen in de Successiewet 1956. Hetgeen de auteurs van genoemd artikel opmerken ten aanzien van het verrekenbeding is niet meer relevant na aanpassing van de wettekst: hier wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd en is overgangsrecht dus overbodig. Ten aanzien van de direct opeisbare renteloze lening, de uitgestelde levering en de levensverzekering in de familiesfeer is sprake van wetswijzigingen ter bestrijding van constructies. Op deze punten is mijn standpunt altijd duidelijk geweest, en is kort na de arresten van de Hoge Raad – waarin de constructies werden toegestaan – aangekondigd dat dit gerepareerd zou gaan worden. Om deze redenen ben ik van mening dat overgangsrecht achterwege kan blijven.

Niet benoemd in genoemd artikel, maar wel in de literatuur en in een eerder stadium van de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel, is het gewenste overgangsrecht voor het intrekken van de Resolutie van 30 november 1964. Hiertoe zie ik geen noodzaak, om eerder door mij genoemde redenen. Het eerbiedigen van situaties, ontstaan voor dit wetsvoorstel, zou zowel strijdig zijn met doel en strekking van het wetsvoorstel (het beperken van estateplanningsmogelijkheden ter besparing van erfbelasting), als met doel en strekking van artikel 10 (het in de heffing betrekken van een waardestijging die plaatsvindt na de overdracht van – in dit geval – een onroerende zaak). In het algemeen geldt mijns inziens ten aanzien van artikel 10, zoals dit luidt in de meest recente versie van het wetsvoorstel, dat geen overgangsrecht benodigd zal zijn. Een ander punt dat in de literatuur wordt genoemd, is overgangsrecht voor de uitgestelde levering, nu hiervoor het moment dat de heffing geacht wordt tot stand te komen verschuift. Deze verschuiving leidt echter feitelijk niet tot een hogere of een dubbele heffing, waardoor overgangsrecht achterwege kan blijven.

De NOB heeft in een eerder stadium gevraagd in heroverweging te nemen om overgangsrecht op te nemen voor bestaande situaties met preferente aandelen, die in de BOR niet in alle gevallen als ondernemingsvermogen kwalificeren. Dienaangaande heb ik opgemerkt dat het niet in het karakter van de schenk- en erfbelasting past om overgangsrecht op te nemen voor toekomstige verkrijgingen, nu geen bestaande rechtspositie door het wetsvoorstel wordt doorkruist. Preferente aandelen die zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsoverdracht blijven onder de BOR vallen. Voor verwachters van preferente aandelen die op andere wijze zijn ontstaan, is zowel vanuit de ratio van de BOR als vanuit het karakter van de schenken erfbelasting geen reden om in overgangsrecht te voorzien.

De leden van de VVD-fractie vragen vervolgens om een overzicht van de nadere regelgeving, volgend uit het wetsvoorstel. Ook wordt gevraagd welke problemen deze nadere regelgeving op moet lossen en wat de regelgeving inhoudt. Ik zal per onderwerp kort aangeven welke lagere wet- en regelgeving wordt aangepast of opgesteld:

- Partnerbegrip: voor het partnerbegrip wordt in een uitvoeringsregeling voorwaarden gesteld waaronder partners waarvan de samenwoning tegen hun wil is beëindigd, ondanks het feit dat zij geen gezamenlijke huishouding meer voeren, toch als partner aangemerkt blijven worden. Gedacht kan daarbij worden aan opname in een instelling op grond van een indicatie door het Centraal Indicatiecentrum Zorg (CIZ).
- APV: voor de APV's wordt in de uitvoeringsregelingen (zowel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 als voor de Successiewet 1956) uitgewerkt welke entiteiten wel en niet als APV worden aangemerkt. Tevens

worden enkele begrippen nader ingevuld en wordt de toerekening tussen inbrengers en erfgenamen geduid.

- BOR: de bestaande uitvoeringsregelingen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling in de uitvoeringsregeling Successiewet 1956 worden aangepast aan de gewijzigde wetgeving op dit terrein. Bestaande bepalingen worden gehandhaafd (met uitzondering van die welke hun belang verliezen, zoals de bepaling met betrekking tot de beleidseis), op andere vlakken worden aanvullende bepalingen opgesteld (zoals met betrekking tot het afbakenen van het begrip «objectieve onderneming», ter beschikking gestelde onroerende zaken, in welke gevallen sprake is van een omzetting van aandelen in preferente aandelen in het kader van een bedrijfsopvolging, et cetera).
- Ten aanzien van de eenmalig verhoogde vrijstelling van schenkbelasting van € 50 000, op voorwaarde dat het bedrag is geschonken ter zake van de verwerving van een eigen woning of is bestemd voor de studie of opleiding van het kind, wordt de mogelijkheid geboden in een uitvoeringsregeling nadere voorwaarden te stellen voor deze faciliteit. Op dit moment wordt, in samenspraak met de KNB, bezien hoe deze voorwaarden ingevuld dienen te worden.
- Met betrekking tot de in de Invorderingswet 1990 geboden mogelijkheid tot uitstel van betaling worden bij ministeriële regeling nadere voorwaarden gesteld. Deze voorwaarden moeten de groep belastingplichtigen afbakenen op wie de faciliteit is gericht (te weten de personen die zonder de uitstel via een betalingsregeling, de verschuldigde belasting niet kunnen voldoen uit eigen middelen of uit de erfrechtelijke verkrijging – de blote eigendom van een woning en een onderbedelingsvordering niet daaronder begrepen). Deze bepaling behoeft niet op zeer korte termijn maar pas voor 1 januari 2011 te worden opgesteld, omdat de bepaling in de Invorderingswet 1990 eerst op dat moment in werking treedt.
- ANBI: voor de ANBI's wordt in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 slechts een technische wijziging verwerkt.
- De Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 wordt naast alle bovenstaande wijzigingen, in haar geheel herzien. Hierbij worden – behoudens het hiervoor genoemde – geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.
- In meerdere lagere regelingen moeten de termen schenkings- en successierecht worden vervangen door respectievelijk schenk- en erfbelasting. Dit gebeurt in de verzamelregeling waarin diverse uitvoeringsregelingen worden aangepast in verband met het Belastingplan 2010 e.a.

Zoals reeds in eerdere stukken opgemerkt, is mijn streven om bepalingen voor 1 januari 2010 gepubliceerd te hebben.

Grondslagen voor de belastingplicht

Met betrekking tot de bij amendement opgenomen aanvulling van het partnerbegrip met verwantschap in de rechte lijn die een mantelzorgcompliment hebben ontvangen, stellen de leden van de VVD-fractie enkele vragen ter verduidelijking. Met betrekking tot de vraag wat de gevolgen zijn als een kind is aangemerkt als mantelzorger van beide ouders en een van de ouders overlijdt, merk ik op dat ingeval de ouders gehuwd zijn, de overlevende ouder als partner wordt aangemerkt. Indien de ouders niet gehuwd zijn, wordt het partnerschap in eerste instantie beoordeeld aan de hand van de criteria genoemd in het vierde lid van artikel 1a van de Successiewet 1956. In ieder geval kan er ingevolge onderdeel e van dat lid slechts sprake zijn van één partner. Voorts speelt de rangorde van de bepalingen waarin een uitzondering op die criteria wordt gemaakt een rol. Als de tweede ouder overlijdt en het kind dat een compliment heeft ontvangen nog steeds mantelzorger is, kunnen langstlevende ouder en mantelzorgend kind kwalificeren als partner. De gevolgen voor de ervende

ouders als het kind als eerste overlijdt moeten ook van geval tot geval beoordeeld worden. Als de ouders gehuwd zijn, zijn zij elkaars partner en is er geen ruimte voor partnerschap met het kind. Als de beide ouders geen notarieel samenlevingscontract hebben, en korter dan vijf jaar op hetzelfde adres wonen, en zij dus niet elkaars partner zijn, stuit het aanmerken van één van beide ouders als partner – wanneer het kind op aanvraag van beide ouders een mantelzorgcompliment heeft gekregen – eveneens af op het uitgangspunt binnen het partnerbegrip in de Successiewet 1956 dat het partnerschap slechts kan bestaan tussen twee personen. Ingeval er nog maar één ouder is, kan deze wel kwalificeren als partner van het kind.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de reden waarom de vermindering waarin artikel 7, eerste lid, Successiewet 1956 voorziet, niet verder gaat dan nihil. Het eerste lid van artikel 7 geeft een vermindering van opgeofferde bedragen en bedongen prestaties wanneer er op grond van de fictiebepalingen opgenomen in de artikelen 8, 10, 11 en 13, tweede lid, van de Successiewet 1956 belasting verschuldigd is. Deze fictiebepalingen zijn te karakteriseren als anti-ontgaansbepalingen. Uit hun aard kan het resultaat van deze artikelen, na toepassing van artikel 7, slechts zijn dat de belastinggrondslag die op grond van artikel 1 van de wet in aanmerking zou worden genomen, hoger uitvalt en niet lager. Daarom kan er geen negatieve fictieve verkrijging bestaan die in mindering komt op de verkrijging krachtens het civiele erfrecht.

De leden van deze fractie vragen om een reactie op brief en email van de KNB van 23 onderscheidenlijk 24 november jl. Op een soortgelijke vraag van de leden van de CDA-fractie heb ik hiervoor geantwoord, zodat ik daarnaar verwijs.

Vervolgens stelt de VVD-fractie een aantal vragen over APV's. De leden van de fractie van de VVD beginnen met de vraag naar een verduidelijking van de definitie van een APV. In het wetsvoorstel is gekozen voor een zodanige definitie dat in alle gevallen zwevend vermogen onmogelijk wordt gemaakt voor personen die er bij betrokken zijn. Dat geldt voor bestaande en nieuwe gevallen en voor bestaande en nieuwe rechtsfiguren. Daarom worden allereerst rechtsfiguren die eigendomstitels (zoals aandelen en winstbewijzen) hebben uitgegeven, zogenoemde kapitaalvennootschappen, niet geraakt omdat de bezitters van de eigendomstitels zelf in zoverre worden belast. Ook blijven personen die veelal via een personenvennootschap een economische deelgerechtigdheid (zoals een firma- of maatschapsaandeel) bezitten, buiten de APV-wetgeving omdat zij hun gerechtigdheid aangeven. Een APV resteert in feite voor de overige gevallen waarin betrokkenen verkeren. Deze betrokkenen hebben vermogen afgezonderd in een rechtsfiguur (geen ANBI en geen SBBI). Deze rechtsfiguren blijken in de praktijk flexibel en hybride te zijn. Dat wil zeggen dat ze zo worden gemodelleerd dat ze niet de kenmerken hebben van kapitaal- of personenvennootschappen, maar dat de inbrenger wel op de een of andere wijze belang houdt via een samenstel van afspraken en overeenkomsten, side-letters, letters of wishes of andere wijzen van materiële zeggenschap of beschikkingsmacht. Over de hele wereld worden zo onduidelijke rechtsfiguren aangeboden en voortdurend worden nieuwe rechtsfiguren ontwikkeld. Met deze «dynamische» ontwikkelingen wordt in de nieuwe APV-wetgeving rekening gehouden. En daarom verdient een dynamische definitie de voorkeur boven een statische omschrijving. Uit de praktijk en de literatuur is mij niet gebleken dat er misverstanden bestaan over de definitie van een APV. In de aangekondigde ministeriële regeling zal zonodig nadere invulling worden gegeven aan het begrip. Het staat in ieder geval niet ter discussie dat de volgende rechtsfiguren kwalificeren als APV: (Anglo-Amerikaanse) trust, Antilliaanse stichting particu-

lier fonds, Stiftung (bijvoorbeeld naar het recht van Zwitserland, Liechtenstein of Oostenrijk), Anstalt (bijvoorbeeld naar het recht van Zwitserland of Liechtenstein), Treuhand (bijvoorbeeld naar Duits recht), stichting (bijvoorbeeld naar Nederlands of Antilliaans recht), vereniging (bijvoorbeeld naar Nederlands recht) en foundation (bijvoorbeeld naar Panamees recht). Deze opsomming is niet uitputtend en kan zo nodig worden uitgebreid.

De vraag of kwantitatieve criteria zijn te geven voor een APV beantwoord ik, met inachtneming van het vorenstaande, ontkennend. De vermelde rechtsfiguren kennen geen eigendomstitels of economische deelgerechtigdheden, hetgeen een kwantitatief criterium in de weg staat. Maar door toe te rekenen aan de inbrenger of inbrengers wordt in feite wel een kwantitatieve invulling gegeven. De vraag of kwalitatieve criteria zijn te geven beantwoord ik bevestigd. Het gaat om een instelling die meer dan bijkomstig een particulier belang dient en zich dus niet begeeft op het terrein van het algemene nut of het sociale belang.

De leden van de VVD-fractie geven tevens aan te worstelen met de vraag hoe iemand die niets verkrijgt en geen aanspraken heeft op het APV kan doen blijken, dat op hem de belastingplicht niet van toepassing moet zijn. Gevraagd wordt hoe die «negatieve» bewijsvoering moet worden gezien. Laat ik beginnen op te merken dat uit de praktijk naar voren komt dat in nagenoeg alle gevallen betrokkenen bij een APV feitelijk, al dan niet tezamen met anderen (bijvoorbeeld inbrenger, begunstigden, beheerders en toezichthouders), meer hebben dan een enkele blote verwachting jegens een APV. Dat is ook de uitdrukkelijke wil van de inbrenger. Had de inbrenger anders gewild dan had hij zijn vermogen kunnen schenken aan bijvoorbeeld een goed doel. Tekenend is dat de afgelopen maanden al enkele tientallen betrokkenen zich bij hun inspecteur hebben gemeld met een bestaand APV en in overleg hun APV hebben ontbonden of fiscaal transparant laten behandelen. Toch zal ik niet ontkennen dat er heel bijzondere situaties zijn waarin een erfgenaam geen begunstigde is van een APV. Hij is dan wel als erfgenaam in de rechten en verplichtingen van de erflater/inbrenger getreden maar ten aanzien van het APV is hij om welke reden dan ook uitgesloten. Juist voor deze gevallen bestaat een tegenbewijsregeling. Dit tegenbewijs is vanzelfsprekend niet zodanig ontworpen dat het gevraagde bewijs onmogelijk kan worden geleverd. Ik verwijs bijvoorbeeld naar de mogelijkheden bij het leveren van tegenbewijs in de regeling voor privégebruik van een auto van de zaak. Het leveren van dit tegenbewijs is ook mogelijk gebleken. Van de erfgenaam wordt mijns inziens op verantwoorde wijze gevraagd een aantal stukken te overleggen. Voorts is eerder tijdens de parlementaire behandeling aangegeven dat van de inspecteur wordt verwacht dat hij in de geest van de regeling zoals hier beschreven handelt. Zo weet de inspecteur dat uiteindelijk de rechter hem de grenzen zal duiden van hetgeen wel en niet kan worden gevraagd. Van een negatieve bewijsvoering zou ik dan ook niet willen spreken: de betreffende erfgenaam is de meest gerede partij om aan te tonen dat zich bij hem een uitzonderlijke situatie voordoet. Het is uiteraard niet de bedoeling dat meer dan 100% van alle vermogen in de heffing wordt betrokken. Beoogd is een toerekening waarbij alle bezittingen en schulden en alle opbrengsten en uitgaven in aanmerking worden genomen bij de meest gerede personen zonder dat een deel van dit vermogen blijft zweven. Het gaat er kortom om dat de erfgenaam alle stukken overlegt waaruit blijkt dat de betreffende erfgenaam geen begunstigde is van het APV en dit in de toekomst ook nooit kan worden.

Tot slot vragen de leden van de VVD-fractie een reactie op de vele vragen die de heer Auerbach van PricewaterhouseCoopers in het artikel «Afgezonderd Particulier Vermogen, naar een duaal stelsel» in WPNR van 6 juni 2009 opwerpt. Hoewel veel vragen van de auteur reeds zijn behandeld gedurende de parlementaire behandeling en bepaalde voorbeelden zich zelden voor zullen doen, zal ik hier nog op een aantal vraagpunten ingaan.

In de eerste plaats is – om misverstanden te voorkomen – in de definitie van een APV uitdrukkelijk opgenomen dat een instelling die een sociaal belang behartigt zoals genoemd in artikel 32, eerste lid, onderdeel 8, van de Successiewet 1956, (SBB1), niet wordt aangemerkt als een APV. Artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is hiertoe, mede naar aanleiding van het signaal van de auteur, aangepast.

De auteur meent dat de waardeaanwinst van niet door een inbrenger maar door een APV zelf afgezonderde vermogensbestanddelen in een heffingsvacuüm plaatsvindt. Ik deel deze visie niet omdat de aankoop van een vermogensbestanddeel door een APV doorgaans op instigatie van de inbrenger zal plaatshebben. Een dergelijk vermogensbestanddeel zal dan worden toegerekend aan degene op wiens instigatie het is gekocht. In artikel 2.14a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt namelijk met zoveel woorden de antimisbruik-terminologie «rechtens dan wel in feite, direct of indirect» gebruikt. Om eventuele misverstanden te voorkomen merk ik op dat het uitdrukkelijk de bedoeling is dat ook de door het APV zelf verworven vermogensbestanddelen, zoals aandelen e.d. in een vennootschap, aan de inbrenger(s), of na zijn overlijden aan diens erfgenaam(en), worden toegerekend. Dit past volledig in de strekking van een wettelijke regeling die uitgaat van het principe van fiscale transparantie zodat de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een APV worden toegerekend aan daartoe aangewezen personen.

Verder vraagt de auteur te bevestigen dat diegenen die onwaardig zijn om te erven (artikel 4:3 van het Burgerlijk Wetboek), degenen die uit een uiterste wilsbeschikking geen voordeel kunnen genieten (artikel 4:57–61 van het Burgerlijk Wetboek) en de erfgenaam die verwerpt (artikel 4:190 van het Burgerlijk Wetboek), van de toerekening zijn uitgezonderd. Bij deze kan ik bevestigen dat de eerste twee groepen personen niet als erfgenaam in de zin van artikel 2.14a, eerste lid, tweede volzin, van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden beschouwd. Dit geldt echter niet voor de derde groep, de erfgenaam die verwerpt, zeker nu deze persoon het in eigen hand heeft om afhankelijk van de aard en inhoud van de nalatenschap, maar ook met het oog op de aanwezigheid van een APV, een ongewenste, fiscaal geïndiceerde weg te bewandelen. Ik wil dit verduidelijken met een voorbeeld.

Voorbeeld 12

De heer A heeft een Liechtensteinse Anstalt ingesteld en daarin een vermogen van € 10 mln afgezonderd. Gedurende zijn leven wordt dit vermogen aan hem toegerekend. De heer A is gescheiden en heeft een meerderjarige zoon (Z) en dochter (D). Het vermogen buiten de Anstalt bedraagt € 100 000. Zowel Z als D zijn daarnaast begunstigden van de Anstalt. Na het overlijden van A zouden Z en D kunnen besluiten om de nalatenschap te verwerpen om zich zodoende actief te manoeuvreren buiten de kring van erfgenamen aan wie het vermogen van de Anstalt wordt toegerekend.

Gelet op het voorbeeld wil ik niet ongeclausuleerd toestaan dat een erfgenaam die verwerpt geen erfgenaam is in de zin van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit zou onbedoeld een heffingslek creëren. Dit komt de robuustheid van de wettelijke bepaling niet ten goede. Ten slotte vraagt de auteur zich af hoe dient te worden omgegaan met toerekening indien sprake is van een versmelting van verschillende vermogensbestanddelen in een APV. De auteur vindt de voorgestane benadering op zichzelf juist maar constateert aan de hand van een voorbeeld een onevenwichtigheid bij uitkeringen aan erfgenamen ingeval van liquidatie van een APV. De wijze van toerekening indien sprake is van versmelting wordt nader uitgewerkt in de ministeriële regeling. In het door de auteur geschetste voorbeeld mag worden aangenomen dat zich geen schenkingen tussen erfgenamen voordoen ingeval iedere erfgenaam

zijn evenredig en tevens goed geadmistreerde deel als liquidatie-uitkering krijgt uitgekeerd uit het APV. Tot slot sluit ik me graag aan bij een opmerking van de auteur in zijn tussenconclusie: «de praktijk zal zich er vermoedelijk wel mee redden».

De leden van de VVD-fractie vragen of de conclusie juist is dat, nadat het wetsvoorstel tot wet is verheven, ook binnen de 10-jaarstermijn schenkingen onder opschortende voorwaarde kunnen worden gedaan, zonder dat schenkbelasting in Nederland moet worden voldaan, mits de voorwaarde ingaat buiten deze termijn en de schenker op dat moment niet in Nederland woont? Deze vraag kan ik bevestigend beantwoorden.

Tarief, berekening van de belasting, vrijstellingen

De leden van de VVD-fractie vragen een reactie op het artikel «Kamer creëert belastinglek in Successiewet» van Felix Peppelenbosch in de Staatscourant van 11 november 2009. In het artikel beschrijft de heer Peppelenbosch de eenmalig verhoogde vrijstelling voor de schenkbelasting tot € 50 000 indien ouders een schenking doen aan een kind voor de aankoop van een woning of voor een kostbare studie. Hij gaat daarbij kennelijk uit van de tekst zoals die was opgenomen in stuk nummer 59, waarin stond dat een schenking ten behoeve van een studie moet worden aangewend voor het instellen van een studiefonds. Het instellen van een studiefonds komt niet meer terug in de definitieve tekst van het aangenomen amendement (nummer 82). De auteur merkt terecht op dat aan het gebruik van de verhoogde vrijstelling voordelen en nadelen zitten. Het voor de hand liggende voordeel is natuurlijk dat over een extra bedrag van € 26 000 geen schenkbelasting verschuldigd is. Het nadeel is dat indien de schenking wordt gebruikt voor de aanschaf van een eigen woning, over het bedrag van de schenking geen renteaftrek kan worden verkregen. Verder speelt natuurlijk nog de afweging dat een schenking kan leiden tot minder erfbelasting bij het overlijden van de gever. Ik onderschrijf de conclusie van de auteur dat per individuele casus moet worden bekeken wat fiscaal het beste uitpakt. De auteur gaat verder nog in op de problemen rond de controleerbaarheid van de maatregel en stelt dat de Tweede Kamer een belastinglek heeft gecreëerd. Ik voorzie op dit moment geen problemen in de controle.

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd naar de gevolgen voor de toepassing van de SBBI-vrijstelling bij instellingen die voor een deel van hun activiteiten belastingplichtig zijn. Voor SBBI's wordt immers als voorwaarde gesteld dat een SBBI niet aan een winstbelasting is onderworpen of daarvan is vrijgesteld. Het antwoord op deze vraag luidt daarom dan ook dat een instelling die voor een deel van haar activiteiten aan een winstbelasting is onderworpen niet in aanmerking komt voor de SBBI-vrijstelling.

De leden van de fractie van de VVD vragen de grenzen van het algemeen nut en van het sociaal belang nog eens helder te duiden. Voor het antwoord op deze vraag moge ik verwijzen naar het antwoord op de vragen van gelijke strekking van de leden van de fractie van het CDA. De leden van de fractie van de VVD vragen ook in te gaan op de overgang van een ANBI, die niet langer aan de voorwaarden voldoet, naar het regime van de SBBI, met name over de gevolgen van het verlies van de ANBI-status voor de donateurs.

De giftenaftrek voor de donateurs als gevolg van het verlies van de ANBI-status zal vervallen. Wat betreft de periodieke giftenaftrek geldt dat die aftrek van toepassing blijft, indien de periodieke gift toekomt aan een vereniging met meer dan 25 leden. Dit zal in verreweg de meeste gevallen zo zijn.

De leden van de fractie van de VVD stellen voorts de vraag of een steunstichting als een ANBI of SBBI aangemerkt kan worden.

Ja, dat kan, als met de activiteiten van de steunstichting het algemeen nut of een ANBI gediend wordt. Een steunstichting van een individuele SBBI kan geen ANBI zijn, omdat die steunstichting dan net zo min als de SBBI zelf primair een algemeen nut beoogt. Een steunstichting van een individuele SBBI kan wel een SBBI zijn, indien zij hetzelfde sociale belang behartigt als de SBBI zelf. Te denken valt bijvoorbeeld aan een stichting die gelden inzamelt voor een verbouwing van het clubhuis van een vereniging.

Het antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de VVD naar de ratio van de langer bestaande regeling voor de aftrek van periodieke giften aan verenigingen met meer dan 25 leden kan gevonden worden in de wetsgeschiedenis van die bepaling. Daaruit blijkt dat de wens van de Tweede Kamer om de aftrekbaarheid van periodieke uitkeringen aan sportverenigingen e.d. -die immers zoals uit vaste jurisprudentie blijkt geen ANBI zijn – in stand te houden de aanleiding voor die regeling was. Het uitgangspunt daarbij was dat de overheid ook op het terrein van de sport een taak heeft, die varieert van directe subsidieverlening tot het tegen gematigde tarieven ter beschikking stellen van benodigde accommodaties. Aan een uitbreiding met uitsluitend sportverenigingen zouden echter praktische bezwaren zijn verbonden. Met name het begrip «sportvereniging» zou aanleiding kunnen geven tot geschillen. Daarbij komt nog, dat hetgeen hiervoor is opgemerkt over sportverenigingen ook geldt voor andersoortige verenigingen zoals toneel- en muziekverenigingen, buurtverenigingen, jongeren- en bejaardensociëteiten, gezelligheidsverenigingen, hobbyclubs e.d. De aftrek van de periodieke giften geldt dus voor periodieke giften aan alle verenigingen. Het vereiste van 25 leden brengt de strekking van de bepaling tot uitdrukking, te weten het bevorderen van giften aan instellingen die niet alleen puur individuele belangen behartigen. De voorwaarde scheidt tevens een zekere waarborg tegen oneigenlijk gebruik en voorkomt dat de giften gemakkelijk weer op een of andere manier aan de schenker ten goede zouden kunnen komen. De kans daarop is kleiner naarmate de vereniging een groter aantal leden kent en een grotere mate van zelfstandigheid bezit.

De leden van de VVD-fractie vragen vervolgens om een overzicht van de toezeggingen omtrent de toepassing van de SBBI-regeling en de ANBI-regeling. Deze leden hebben uit de stukken geabstraheerd dat ik deze regelingen «soepel» toe ga passen, wat hier dan ook onder verstaan moet worden. Wellicht doelen de leden op mijn woorden dat het onderscheid in de fiscale faciliteiten voor ANBI's en SBBI's mede gerechtvaardigd is omdat het ANBI-regime een strak regime is, met een strakke controle, een en ander in tegenstelling tot het SBBI-regime, waar de norm minder streng is en in verband daarmee minder fiscale faciliteiten worden verleend. Ten aanzien van het SBBI-regime is tijdens de plenaire behandeling van onderhavig wetsvoorstel aan de Tweede Kamer toegezegd dat ik in overleg met de sector zal bezien hoe zoveel mogelijk transparantie kan worden bereikt voor SBBI's en of een praktisch uitvoerbaar systeem kan worden gerealiseerd om meer zekerheid te krijgen over de status van een instelling, maar op andere wijze dan bij register. Tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2010 is een motie aangenomen (Kamerstukken II 2009/10, nummer 32 128, nr. 42, Motie Omtzigt c.s.), waarin de regering wordt verzocht in overleg te treden met relevante koepelorganisaties van SBBI's en in samenspraak met voorstellen te komen ten aanzien van de vraag hoe SBBI's zich kenbaar kunnen maken, hoe vrijwilligers van SBBI's fiscaal (kunnen) worden gefaciliteerd en hoe kan worden geregeld dat SBBI's niet onnodig getroffen worden door

allerlei heffingen. Over dit overleg zal de Tweede Kamer te zijner tijd worden geïnformeerd.

Bedrijfsopvolging

De leden van de VVD-fractie vragen met betrekking tot de herziene bedrijfsopvolgingsregeling naar een reactie op het artikel, «De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Alle knelpunten opgelost?» van de hand van de heer De Wijkerslooth-Lhoëst. Uit de conclusie van de auteur bij dit artikel blijkt dat zij uiteindelijk nog twee grote en nog twee kleinere knelpunten ziet, die volgens haar opgelost zouden moeten worden. Op deze vier punten ga ik hierna in.

Ten eerste geeft de auteur aan dat geen afdoende motivering is gegeven voor het behoud en de verhoging van de vrijstelling. Zij vraagt zich af of het niet beter zou zijn een uitstel van betalingsregeling op te nemen. In het verleden bestond er een uitstel van betalingsregeling voor de schenken en erfbelasting. In 1997 is deze vervangen door een kwijtscheldingsregeling, die materieel te vergelijken is met een vrijstelling, omdat de uitstel van betalingsregeling niet voldoende bleek te zijn. Het vrijstellingspercentage is in de loop der jaren verhoogd, omdat bleek dat er nog steeds knelpunten waren. Ik heb aangesloten bij de bestaande systematiek van een vrijstelling en gemeend de laatste knelpunten met een verhoging van het percentage weg te moeten nemen. Ten tweede is de auteur van mening dat de bedrijfsopvolgingsregeling een ongelijkheid met zich meebrengt tussen kinderen in het geval zij niet allen de onderneming erven. De auteur meent dat de vordering van de niet opvolgende kinderen op het opvolgende kind moet worden aangemerkt als ondernemingsvermogen, hetgeen in wezen neerkomt op het verlenen van een boedelfaciliteit. Tijdens de parlementaire behandeling is diverse malen ingegaan op de vraag of de bedrijfsopvolgingsregeling gewijzigd zou moeten worden van een verkrijgersfaciliteit in een boedelfaciliteit. Ik heb daarop aangegeven dat daartoe naar mijn mening geen aanleiding bestaat, omdat 1) een boedelfaciliteit zich niet verhoudt met een verkrijgersbelasting zoals de schenken- en erfbelasting nu eenmaal is, 2) alleen de door de opvolger ter zake van de verkrijging van het ondernemingsvermogen verschuldigde erfbelasting op de onderneming drukt, 3) het feit dat de vrijstelling mogelijk niet volledig benut kan worden, geen reden is om een boedelfaciliteit in te voeren, 4) het niet aan de wetgever is om een oplossing te bieden voor een onderscheid dat ontstaat tussen kinderen; de faciliteit wordt nu eenmaal alleen aan ondernemers gegeven, en 5) een boedelfaciliteit een vrijstelling verleent aan verkrijgers die geen opvolgers zijn, waardoor de mogelijke strijd met het gelijkheidsbeginsel tussen andere verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen meer naar voren komt. Gezien de door de leden van de ChristenUnie-fractie tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer ingediende motie om een onderzoek te doen naar de mogelijkheid om bedrijfsopvolgingsregeling te wijzigen in een boedelfaciliteit, heb ik die leden niet kunnen overtuigen. Ik heb mij dan ook bereid verklaard om het onderzoek waarom werd verzocht te verrichten. Het zou kunnen dat daaruit nieuwe inzichten voortvloeien. Een onderzoek naar de gevolgen van een boedelfaciliteit vraagt echter de nodige tijd. Wat uit een eerste vluchtige verkenning wel naar voren komt, is dat bij invoering van een boedelfaciliteit het vrijstellingspercentage naar beneden toe zal moeten worden bijgesteld. Dat een boedelfaciliteit ertoe leidt dat voor grotere bedragen een beroep op de faciliteit zal worden gedaan, is evident. Om hoeveel geld het precies zal gaan, moet nog nader worden onderzocht. Wel kan nu al worden aangegeven dat in 75 percent van de gevallen het aantal opvolgers afwijkt van het aantal erfgenamen. Hoewel in een aantal gevallen de nalatenschap ook ander vermogen zal bevatten, betekent dit dat in maximaal 75 percent van de gevallen mogelijk sprake is van een overbedeling van de opvolger. Voor zover de faciliteit door de

invoering van een boedelfaciliteit benut gaat worden door nietopvolgers, zal het vrijstellingspercentage naar evenredigheid moeten worden verminderd om de wijziging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van een verkrijgersfaciliteit in een boedelfaciliteit budgettair neutraal te houden. Dit betekent tevens dat in situaties waarin het aantal opvolgers wel overeenstemt met het aantal erfgenamen, deze opvolgers erop achteruit gaan ten opzichte van het thans voorliggende wetsvoorstel.

Ten derde meent de auteur dat de marge van 5% voor beleggingsvermogen moet worden geschrapt. Deze regeling dient er echter toe om in gevallen waarin de inspecteur in één oogopslag ziet dat er slechts weinig beleggingsvermogen in de BV aanwezig zal zijn, hij de discussie met de verkrijger over de omvang van dit beleggingsvermogen achterwege kan laten. Om uitvoeringstechnische redenen moet deze marge naar mijn mening dan ook blijven bestaan.

Ten vierde meent de auteur dat de faciliteit ook moet gelden indien een aanmerkelijkbelanghouder directe belangen houdt in de werkmaatschappij en in de BV waarin de onroerende zaak zich bevindt waarbinnen de onderneming wordt uitgeoefend. Hoewel de auteur moet worden nagegeven dat een volledige gelijke behandeling van economisch min of meer gelijke gevallen ertoe zou moeten leiden dat deze kwestie ook wordt geregeld, ben ik van mening dat dit niet nodig is. Deze situatie zal zich in de praktijk weinig voordoen. In de regel zullen de vennootschappen onder elkaar hangen, of als zusters onder een holding. Deze situatie wordt ook onder de huidige regeling, die reeds sinds 1997 bestaat, niet gefaciliteerd en de praktijk zal zich daaraan hebben aangepast. Ten slotte kan ik mededelen dat indien deze situatie zich wel voordoet, de aanmerkelijkbelanghouder op fiscaal geruisloze wijze een structuur kan bewerkstelligen die wel kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Zo kan hij een holding oprichten en een gefaciliteerde aandelenruil verrichten.

De leden van de VVD-fractie vragen verder naar de definitie van het begrip objectieve onderneming in artikel 35b van de wet. Voor de beantwoording van deze vraag verwijs ik naar hetgeen ik over het begrip objectieve onderneming heb opgemerkt bij de vragen van de CDA-fractie met betrekking tot deze kwestie.

Invordering

De leden van de VVD-fractie vragen om inzicht in de afwegingen die zijn gemaakt tussen het belang van de natuurlijk persoon of rechtspersoon en het belang van de overheid. Voorts vragen de leden van de VVD-fractie wat de rol van de goede trouw is.

Het kabinet plaatst de vraag van de leden van de VVD-fractie in het kader van het nieuwe bijzonder verhaalsrecht dat in het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld. Het kabinet gaat ervan uit dat de leden van de VVD-fractie de belangenafweging voor ogen hebben tussen de belastingschuldige, het APV en de derde enerzijds, en de belangen van de overheid anderzijds. Het verhaalsrecht is nodig in situaties waarin de ontvanger niet bij de belastingschuldige kan invorderen.

Bij de voorgestelde uitwerking van het bijzonder verhaalsrecht hebben nadere nuanceringen plaatsgevonden ten voordele van het APV en de derde.

Allereerst zal het gebruik van het bijzonder verhaalsrecht worden beperkt tot gevallen waarin verhaal bij de belastingschuldige vruchteloos is. Alleen indien blijkt dat de belastingschuldige geen of onvoldoende mogelijkheid biedt om de belastingaanslagen bij hem in te vorderen en de reguliere invorderingsmiddelen mitsdien geen of ontoereikend resultaat opleveren, zal de ontvanger toekomen aan toepassing van het bijzonder verhaalsrecht. Toepassing van het verhaalsrecht betekent dat de

ontvanger zich in eerste instantie zal wenden tot het APV. Tussen de inbrenger en het APV bestaat een rechtstreekse band: het APV is de entiteit waar de inbrenger, zijnde de belastingschuldige, vermogen heeft ingebracht. Indien het APV evenwel is gevestigd in een niet-coöperatief belastingparadijs of in een land waarmee geen invorderingsverdrag is gesloten, is het goed mogelijk dan wel aannemelijk dat het APV geen mogelijkheden biedt om de belastingaanslagen van de inbrenger in te vorderen. Pas in situaties waarin duidelijk is dat verhaal ten laste van het APV niet mogelijk is, kan de ontvanger in laatste instantie verhaal zoeken bij de derde waarin het APV direct of indirect een belang heeft. Tussen de derde en de inbrenger bestaat een indirecte band, namelijk via het APV. Een tweede nuancering betreft de omvang van het belang dat het APV in de derde heeft. Alleen bij een derde waarin het APV een belang van vijf percent of meer heeft, kan verhaal worden gezocht. Daarnaast is de mogelijkheid tot verhaal ook nog eens beperkt: verhaal kan alleen worden gezocht tot ten hoogste de waarde van het belang van het APV in die derde.

Voor wat betreft de goede trouw van de derde het volgende. Het kabinet gaat ervan uit dat de leden hiermee bedoelen dat, indien het niet voldoen van de belasting niet aan de derde is te wijten, toepassing van het verhaalsrecht ten aanzien van de derde niet mogelijk is. Toepassing van dit criterium zou ertoe leiden dat het verhaalsrecht ten aanzien van de derde in geen enkel geval mogelijk is. Immers, als de inbrenger de belasting niet voldoet, is dat aan hem te wijten en niet aan de derde. De goede trouw van de derde bij toepassing van het bijzonder verhaalsrecht speelt daarom geen rol.

Tot slot

De leden van deze fractie vragen om een reactie op brief en email van de KNB van 23 onderscheidenlijk 24 november jl. Op een soortgelijke vraag van de leden van de CDA-fractie heb ik hiervoor geantwoord, ik moge hiernaar verwijzen.

Het artikel van de heer Kwakernaak, deze leden verwijzen daar naar, bevat commentaar op het punt dat ik ben teruggekomen op mijn aanvankelijke voornemen de zogenoemde vruchtgebruiktabellen van de Successiewet 1956 te harmoniseren met die uit de Wet inkomstenbelasting 2001. Ik ben teruggekomen op dit voornemen omdat het rekenen met de tabellen uit de inkomstenbelasting tot een lagere waarde van het vruchtgebruik leidt en daarmee tot een hogere waardering van de bloot eigendom. Dat zou nadelig uitpakken voor met name ervende kinderen, terwijl de vruchtgebruiker in dat geval de langstlevende ouder is die profiteert van de part-nervrijstelling van € 600 000.

PvdA

De regering is verheugd dat de leden van de PvdA met bijzondere belangstelling kennis hebben genomen van het voorliggende wetsvoorstel en dat de reacties in hun kring op de verschillende voorstellen overwegend positief waren geweest. De leden van de PvdA-fractie zien het goed dat een niet onbelangrijk deel van het voorliggende wetsvoorstel niet zozeer op de schenk- en erfbelasting als zodanig ziet als wel op het in de inkomsten(alsook in de schenk- en erf)belasting betrekken van zogeheten trust- en andere APV-constructies. Constructies met allerlei verschillende onduidelijke rechtsfiguren hebben een grote vlucht genomen en een bestrijding daarvan vereist een integrale aanpak in verschillende wetten. Daarom zijn naast maatregelen in de Successiewet 1956 ook nieuwe bepalingen nodig in de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965 en in de Invorderingswet 1990.

Deze integrale aanpak moet voor een belangrijk deel zorgen voor de vereiste budgettaire dekking.

Op de vraag hoeveel Nederlandse belastingplichtigen bij benadering vermogen hebben afgezonderd («zwevend» gemaakt) in dergelijke constructies kan worden bericht dat het hier om enkele duizenden personen gaat. De meeste personen zijn betrokken bij trusts en Antilliaanse stichtingen particulier fonds. Het gemiddelde vermogen dat op deze wijze aan het oog van de fiscus is onttrokken bedraagt € 2,7 mln. De meeste trusts en stichtingen hebben een vermogen van enkele miljoenen euro's. Er zijn ook gevallen aangetroffen waarin de inbreng zich beperkt heeft tot enkele tonnen. Maar daar staat tegenover dat de Belastingdienst tevens is gestuit op enkele zeer grote trusts waarin een vermogen van één of meerdere miljarden euro's was ondergebracht. De indruk van de leden van de PvdA-fractie is derhalve in zijn algemeenheid juist dat mede met het oog op de kosten en risico's van dergelijke constructies er van uitgegaan mag worden dat het hier grote vermogens betreft, maar er zijn ook qua omvang uitschieters naar boven en naar beneden. De door de leden van de PvdA-fractie gevraagde benadering van de door deze wijze van afzondering van particulier vermogen gederfde belastingopbrengsten becijfer ik in de inkomstenbelasting jaarlijks op € 150 mln en in de schenken en erfbelasting op € 60 mln. De opbrengst in termen van een bredere effectieve belastinggrondslag en een hogere belastingopbrengst raam ik op voormelde bedragen. Ik kan de leden van de PvdA-fractie voorts antwoorden dat ik verwacht dat alle of nagenoeg alle zwevend vermogens als gevolg van de voorgestelde maatregelen vanaf 1 januari 2010 in beeld komen. Dit geschiedt doordat de inbrenger, of na diens overlijden zijn erfgenamen, verplicht zijn het vermogen van het APV in aanmerking te nemen in hun belastingaangifte. In alle aangiftebiljetten inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting zal apart gevraagd worden naar APV's. Onduidelijkheid over wie wat in zijn aangifte moet opnemen ten aanzien van bijvoorbeeld trusts of bepaalde stichtingen behoort vanaf dan tot het verleden. De belastingplichtige inbrenger of diens belastingplichtige erfgenaam moet verplicht duidelijk, stellig en zonder voorbehoud de aangifte indienen en de gevraagde bescheiden of andere gegevensdragers en de inhoud daarvan overleggen. Rekent een inbrenger of diens erfgenaam het vermogen van het APV niet aan zichzelf toe, dan doet hij een onjuiste aangifte. Deze persoon heeft geen pleitbaar standpunt door een andere mening te zijn toegedaan. Ik ga er van uit dat nagenoeg alle belastingplichtigen zich niet wensen schuldig te maken aan een dergelijk strafbaar feit, te meer omdat de sancties (boetes of strafrechtelijke vervolging) zeer verstrekkende gevolgen voor hen kunnen hebben. Tijdige en vrijwillige «inkeer» is thans nog mogelijk en daar wordt inmiddels ook gebruik van gemaakt.

Zowel de leden van de fracties van de PvdA als van de SGP en de ChristenUnie vragen hoe de door de regering nu in het «dekkingsplaatje» opgevoerde extra opbrengsten moeten worden geïnterpreteerd. Mijn antwoord is dat sprake is van een realistische en stevige raming. De gegevens van de Belastingdienst als ook de schattingen vanuit het buitenland door private en publieke organisaties steunen mij in mijn ramingen. De leden van de fractie van de PvdA vragen om meer informatie over de wijze waarop APV's in de komende jaren worden aangepakt. Mijns inziens biedt het voorgestelde raamwerk van nieuwe wettelijke bepalingen de Belastingdienst de noodzakelijke handvatten om definitief een einde te maken aan onbelast zwevend vermogen. Sinds de trustarresten van 18 november 1998 vraagt de praktijk om heldere wettelijke maatregelen voor een goede inbedding van onduidelijke (buitenlandse) rechtsfiguren zoals de irrevocable discretionary trust in het Nederlandse rechtssysteem. Aan deze roep vanuit de praktijk meen ik thans op redelijke en evenwichtige wijze gehoor te hebben gegeven. Niet langer verkeren betrokkenen bij

trusts en stichtingen in een voordeliger fiscale positie dan personen zonder dergelijke ingewikkelde rechtsfiguren. Aan de andere kant blijft het gebruik van hybride rechtsfiguren mogelijk voor reële niet-fiscale doeleinden, bijvoorbeeld het bundelen of afschermen van familiekapitaal. Bovendien biedt de fiscale behandeling als een transparante entiteit ook toegang tot belangrijke fiscale faciliteiten in bijvoorbeeld box 2 (de geruisloze doorschuiving bij schenking van een aanmerkelijkbelangpakket, zoals voorgesteld in het Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010), in box 3 (heffingvrij vermogen, vrijgestelde vermogensbestanddelen) als ook in de Successiewet 1956 (de bedrijfsopvolgingsregeling). De Belastingdienst heeft haar werkwijze ten aanzien van de fiscale behandeling van APV's inmiddels zo centraal en lokaal ingericht dat ik verwacht dat in de aankomende jaren op effectieve en efficiënte wijze APV's worden aangepakt.

Inzake de vragen van de leden van de PvdA-fractie over de bedrijfsopvolgingsregeling wil ik het volgende naar voren brengen. Toen in 2002 de bedrijfsopvolgingsregeling vanuit de Invorderingswet 1990 in de Successiewet 1956 werd geplaatst, is tevens een einde gekomen aan het feit dat zogenoemde niet-belichaamde goodwill buiten de maatstaf van heffing bleef. Op grond van een toezegging viel tot dan toe goodwill bij ondernemingen in de inkomstenbelastingsfeer buiten de grondslag voor de schenk- en erfbelasting. Dit leidde tot een ongelijke behandeling met ondernemingen gedreven in de vorm van een BV. Naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad 14 juli 2000, BNB 2000/306 is per 1 januari 2002 de wet gewijzigd en maakt goodwill deel uit van de waardering van ondernemingen. Diverse malen is er bij mij, ook door koepelorganisaties, op aangedrongen om voor de schenk- en erfbelasting de goodwill buiten de waardering van het ondernemingsvermogen te laten. Als argument daarvoor geldt dat goodwill de contante waarde van nog te behalen overwinsten is. Goodwill leidt dus tot belastingheffing over waarden die op kasbasis nog gerealiseerd moeten worden. Ik heb als reactie daarop steeds te kennen gegeven dat een uitzondering op de waardebepaling mij niet gepast voor kwam. Ik ben voorstander van een meer algemene benadering.

Stel dat de onderneming van een marktkoopman een waarde in het economische verkeer heeft van € 500 000 (dit is een gemiddeld ondernemingsvermogen, waar deze leden naar vragen). Het vermogen van de onderneming betreft een vrachtauto en voorraad. De onderneming vormt het enige vermogen van de koopman. De marktkoopman overlijdt onverwacht. Zijn enig erfgenaam is een kind, dat de onderneming voortzet. Het kind is, zonder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling, € 84 400 aan erfbelasting verschuldigd. Het financieren van dit bedrag vormt een bedreiging voor het voortbestaan van de onderneming. Het te verstrekken onderpand geeft een bank immers weinig zekerheid hetgeen zich vertaalt in de onmogelijkheid een lening af te sluiten, danwel een rentelast die in zichzelf weer de continuïteit van de onderneming in gevaar kan brengen. Bij de huidige vrijstelling van 75% daalt het te betalen bedrag aan erfbelasting tot € 13 200. Hoewel voor deze belasting een rentedragend uitstel voor 10 jaar mogelijk is, blijft er een duidelijk beslag op het vermogen en de winst uit de onderneming liggen. Bij de voorgestelde regeling zal het kind geen erfbelasting verschuldigd zijn. Uit het voorbeeld blijkt dat het, anders dan deze leden lijken te veronderstellen, juist ook bij een gemiddeld ondernemingsvermogen zo is, dat de belastingheffing tot problemen kan leiden. Dit geldt zeker in het geval de verkrijging plaatsvindt vanwege een onverwacht overlijden.

Het doet mij genoeg dat de leden van de fractie van de PvdA wat betreft de nieuwe tarief- en vrijstellingenstructuur in de schenk- en erfbelasting instemmen met de gedachte van vereenvoudiging. Wel merken zij op ten

aanzien van de erfbelasting op kleine vermogens nog graag de geruiming te ontvangen dat de verhoging van de laagste tarieven (5 en 8% naar 10%) in de uitwerking wordt gemitigeerd door de verhoging van de vrijstelling zodat per saldo in voorkomende gevallen niet meer erfbelasting wordt geheven. In aanvulling daarop geven zij aan te menen dat de regering van opvatting is dat de wijzigingen in de erfbelasting over de gehele linie tot een lagere aanslag zullen leiden, maar dat zij dit graag nog eens bevestigd zien.

Zoals blijkt uit figuur 2 in bijlage 1 wordt de verhoging van de laagste tarieven van 5 en 8% naar 10% in de erfbelasting vrijwel geheel gemitigeerd door de hogere vrijstelling van € 19 000. Voor kleine vermogens, de leden van de fractie van de PvdA vragen daar specifiek naar, is dat zonder meer het geval. Alleen in het verkrijgingstraject tussen € 309 000 en € 382 000 ligt de tarieflijn van de voorgestelde tariefstructuur in geringe mate boven die van de huidige tariefstructuur. Dit is een gevolg van een overigens door mijn ontraden amendement om de eerste schijf van aanvankelijk € 125 000 in te korten tot € 118 000 (Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 83, Gewijzigd amendement Tang c.s.). Overigens is het nadeel ten opzichte van de huidige tariefstructuur gering, namelijk maximaal € 560 bij een verkrijging van € 364 000. Zoals blijkt uit figuur 8 in bijlage 1 wordt bij de schenkbelasting het hogere aanvangstarief van 10% niet gecompenseerd door de hogere vrijstelling. Dit komt omdat de jaarlijkse vrijstelling in de schenkbelasting maar in geringe mate wordt verhoogd (van € 4556 tot € 5000).

Wat betreft de vraag van de leden van de PvdA-fractie of de regering kan bevestigen dat de wijzigingen in de erfbelasting over de gehele linie tot een lagere aanslag zullen leiden merk ik het volgende op. De uitspraak, onder meer op blz. 4 van mijn brief van 24 oktober 2008 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal en op blz. 4 van de memorie van toelichting (Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17 respectievelijk Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3), dat de nieuwe tarieflijn voor kinderen in de erfbelasting integraal onder de huidige tarieflijn komt te leggen ging uit van een eerste schijf van € 125 000. Zoals hiervoor vermeld heeft de inkorting van de eerste schijf tot € 118 000 tot gevolg dat in het verkrijgingstraject tussen € 309 000 en € 382 000 de tarieflijn van de voorgestelde tariefstructuur in geringe mate boven die van de huidige tariefstructuur is komen te liggen.

De leden van de PvdA-fractie tonen zich voorts geïnteresseerd in cijfers betreffende de omvang van het gemiddelde vermogen dat in de erfbelasting wordt betrokken en de omvang van de gemiddelde verkrijging. Meer principieel vragen zij welke consequenties de «democratisering van het vermogensbezit» (steeds meer mensen hebben een, gemiddeld steeds kleiner wordend vermogen) voor de grondslag en structuur van de schenk- en erfbelasting in de toekomst zou kunnen hebben.

Om een uitspraak te kunnen doen over de mate waarin de door de leden van de PvdA-fractie vermelde ontwikkeling zich voordoet en de mogelijke invloed daarvan op de ontwikkeling van de toekomstige grondslag van de schenk- en erfbelasting is nader onderzoek nodig. Vooralsnog ziet het kabinet in een dergelijke endogene ontwikkeling van het vermogensbezit geen reden voor aanpassing van de structuur van de schenk- en erfbelasting.

De leden van de PvdA-fractie stellen vast dat de opbrengsten van de vernieuwde tariefstructuur in de erfbelasting in zeer overwegende mate neerslaan bij de niet- en verwanten. Zij constateren echter ook dat de tariefsverlaging verreweg het grootst is bij overige verkrijgers die de grootste vermogens verkrijgen. Op hun vraag of de regering inzicht kan verschaffen in de verdeling van de geraamde € 231 mln mindere afdracht van erfbelasting over de verkrijgingen naar grootte en naar aantal kan het

volgende worden geantwoord. Jaarlijks zijn ongeveer 34 500 niet- en ververwanten erfbelasting verschuldigd. De besparing voor deze groep als gevolg van de voorgestelde tariefstructuur zoals deze is komen te luiden in het gewijzigd voorstel van wet bedraagt ongeveer € 216 mln erfbelasting en € 13 mln schenkbelasting. Tabel 1 hieronder bevat een verdeling van de besparing in de erfbelasting van € 216 mln naar grootte van de verkrijging.

Tabel 1: Uitsplitsing voordeel erfbelasting niet- en ververwanten naar grootte verkrijging in € mln (2010)

Klasse verkrijging	Aantal	Bedrag
0 – 25 000	23 725	– 17
25 000 – 100 000	7 705	– 50
100 000 – 500 000	2 790	– 92
500 000 – hoger	280	– 57
Totaal	34 500	– 216

Het antwoord op de vraag van de leden van de PvdA-fractie waarom bij hen de indruk is kunnen ontstaan dat de opbrengsten van de aanpak van trust- en andere constructies in overwegende mate zijn aangewend om de schenk- en erfbelasting op hogere vermogens te verminderen (inzonderheid bij overige verkrijgers), terwijl de vooruitgang bij kleinere verkrijgingen naar hun oordeel slechts mondjesmaat lijkt te zijn luidt als volgt. Substantiële verlaging van de tarieven van de huidige tariefgroep 3, die van 41% oplopen tot 68%, is een belangrijke doelstelling van het wetsvoorstel. Hiermee hangt samen dat het grootste deel van de met de herziening van de tarieven en vrijstellingen gerealiseerde belastingverlichting terecht komt bij de niet- en ververwanten van de huidige tariefgroep 3. Dat in absolute bedragen gemeten het grootste deel van de belastingverlichting terecht komt bij verkrijgers met grotere verkrijgingen is zozeer het gevolg van het feit dat de nadruk in het wetsvoorstel ligt op verlaging van de toptarieven, maar hangt vooral ook samen met de omstandigheid dat over grotere verkrijgingen nu eenmaal meer belasting is verschuldigd dan over kleine verkrijgingen. In relatieve zin hebben daarentegen ook kleine verkrijgingen door kinderen in de erfbelasting juist profijt van de nieuwe tariefstructuur. Zo heeft de voorgestelde voetvrijstelling van € 19 000 bijvoorbeeld tot gevolg dat een kwart van de ongeveer 90 000 kinderen die thans erfbelasting verschuldigd zijn in het nieuwe stelsel volledig buiten de heffing blijft. Voor deze groep kinderen, die in de huidige tariefstructuur gemiddeld enkele honderden euro's erfbelasting verschuldigd zouden zijn, is derhalve sprake van een verlichting van de belastingdruk van de erfbelasting met 100%, ook al vormt de daarmee gemoeide belastingderving van ongeveer € 6 mln maar een bescheiden deel van de ongeveer € 81 mln belastingderving die in totaal gemoeid is met de verlichting van de tariefstructuur van de erfbelasting voor kinderen.

De leden van de PvdA-fractie wijden enkele gedachten aan het partnerbegrip en de wijzigingen die in de Tweede Kamer op de aanvankelijk voorgestelde definitie zijn aangebracht. Met name verwijzen zij naar de langdurige niet-geformaliseerde relaties en relaties van bloedverwanten waarin het (mantel)zorgaspect overheerst. Het lijkt deze leden in overeenstemming met de maatschappelijke opvattingen en het rechtvaardigheidsgevoel dat deze relaties onder de hoge vrijstelling die voortvloeit uit het partnerschap zijn gebracht. Zij vragen een reactie van het kabinet hierop. Het moge duidelijk zijn dat de wijzigingen op de aanvankelijk voorgestelde definitie inbreuk maken op het voornemen om binnen de relevante fiscale regelgeving te komen tot een zoveel mogelijk uniform partnerbegrip aan

de hand van objectief vast te stellen criteria. Van begin af aan was evenwel duidelijk dat een volledige uniformering niet zou kunnen lukken, gelet op de verschillende karakters van de diverse wetgeving. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt een basispartnerbegrip opgenomen en in de relevante materiewetten de noodzakelijke afwijkingen. De aangenomen amendementen op het partnerbegrip in de Successiewet 1956 staan hieraan niet in de weg. Wel moge duidelijk zijn dat moet worden vastgesteld dat het uitgangspunt van het nieuwe uniforme partnerbegrip, te weten een objectief toetsbaar begrip, door de amendementen steeds meer onder druk komt te staan.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de visie van de regering op de toekomst van de schenkbelasting mede in relatie tot de vraag betreffende de wenselijkheid van vermogensoverdracht bij leven tussen generaties. Het nu voorliggende wetsvoorstel heeft onder meer tot doel de Successiewet 1956 te vereenvoudigen en de tarieven te verlagen, met name voor niet- of ververwanten. Aan het wetsvoorstel ligt geen visie van de regering ten grondslag betreffende de wenselijkheid van vermogensoverdracht tussen ouders en kinderen tijdens leven. De regering heeft hierover geen standpunt ingenomen en staat er daarom neutraal tegenover. De leden van de PvdA-fractie refereren aan het amendement waarbij de eenmalig verhoogde vrijstelling van schenkbelasting voor schenkingen van ouders aan kinderen van € 25 000 naar € 50 000 is verhoogd, ingeval de schenking wordt aangewend voor de aankoop van een huis of voor het aangaan van een dure opleiding. Zij vermoeden dat de Tweede Kamer er in zijn amendering blijk van geeft te tenderen naar een positieve visie op de schenking bij leven.

Anders dan de genoemde leden lees ik in het amendement en de toelichting slechts dat met het amendement beoogd wordt het voor ouders gemakkelijker te maken hun kinderen te ondersteunen bij de aankoop van een woning of bij een kostbare opleiding. Ik wil nog opmerken dat het wetsvoorstel wel maatregelen bevat om de overdracht van een onderneming bij leven te vergemakkelijken. De achtergrond hiervan is dat een dergelijke overdracht wenselijk kan zijn voor een goede bedrijfsopvolging en om de continuïteit van de onderneming zeker te stellen en niet het stimuleren van een vermogensoverdracht bij leven tussen generaties. Voor de volledigheid wijs ik er overigens op dat niet sprake is van een verhoging van de eenmalig verhoogde vrijstelling van € 25 000 naar € 50 000, maar van € 24 000 naar € 50 000.

De leden van de fractie van de PvdA hebben gevraagd wat er gebeurt met organisaties die aan het huidige 50%-criterium (voor ten minste 50% het algemeen nut beogen) voldoen, maar niet aan het voorgestelde 90%-criterium. Deze instellingen zullen, zoals beoogd, hun ANBI-status verliezen.

Op de vraag van deze leden of voor deze instellingen de nieuwe SBBI-vrijstelling tot de mogelijkheden behoort, is het antwoord dat het inderdaad mogelijk is dat een huidige ANBI na 1 januari 2010 als SBBI kwalificeert. Activiteiten van een instelling die niet aan het 90%-criterium voldoet, kunnen soms aangemerkt worden als sociaal belang behartigende activiteiten. Als voorbeeld kan genoemd worden een vereniging die op dit moment de ANBI-status heeft, maar straks niet voldoet aan het 90%-criterium. Het is echter geen regel dat een ANBI die niet aan het 90%-criterium voldoet als een SBBI aangemerkt wordt. Niet alle activiteiten die het particulier belang beogen kunnen worden aangemerkt als sociaal belang behartigende activiteiten. Voor de verschillen tussen het sociaal belang en algemeen nut kan verwezen worden naar het antwoord op de inbreng van de leden van de fractie van het CDA.

De leden van de PvdA-fractie wensen vervolgens te vernemen wat er gebeurt met organisaties die wel veel activiteiten ten algemene nutte

kennen, maar (net) geen 90%. Deze vraag komt mij erg theoretisch voor, maar het antwoord op de vraag zou zijn dat deze organisaties hun ANBI-status zullen verliezen. De marge van 10% tussen 100% en 90% biedt immers al enige ruimte, om discussies te voorkomen over futiliteiten of handelingen die onopzettelijk zijn begaan. Zodra er echter sprake is van een aanzienlijkere afwijking, kan niet meer worden gesproken van het (nagenoeg) uitsluitend het algemeen nut dienen.

Deze leden verzoeken bij benadering aan te geven welke typen instellingen voortaan onder de nieuwe ANBI-regeling zullen vallen, welke onder het SBBI-regime en welke instellingen onder geen van beide regimes. In antwoord hierop kunnen de volgende voorbeelden worden gegeven:

Voorbeelden van ANBI's:

- kerkelijke instellingen
- levensbeschouwelijke instellingen
- charitatieve instellingen
- culturele instellingen
- wetenschappelijke instellingen
- politieke partijen
- regionale of landelijke overkoepelende instellingen zoals bij scoutingclubs
- andere instellingen, met als overeenkomstige doelstelling: het algemeen nut beogend, zonder particulier belang als oogmerk te hebben.

Voorbeelden van SBBI's:

- zang- en (volks)dansverenigingen
- muziek- en harmonieverenigingen
- sportclubs
- buurtverenigingen
- niet-commerciële buurt- en dorpshuizen
- hobbyclubs
- personeelverenigingen
- ouderenverenigingen
- lokale scoutingclubs
- amateur toneelverenigingen en theatergroepen
- andere maatschappelijke organisaties van waarde voor de samenleving, met als overeenkomstige doelstelling: het behartigen van het particuliere belang van de instelling en leden, met activiteiten die in het sociaal belang zijn.

APV's en instellingen ten behoeve van individuele belangen of individueel gerichte opdrachten, zoals familiestichtingen, kunnen niet als ANBI of SBBI kwalificeren.

De leden van de fractie van de PvdA vragen ook om een nadere verklaring van het verschil in behandeling van ANBI's en SBBI's.

Het verschil in de behandeling op het vlak van fiscale faciliteiten van ANBI's en SBBI's is gerechtvaardigd door het verschil tussen het algemeen nut en het sociaal belang. Op dat verschil is ingegaan in het kader van de beantwoording van de inbreng van de leden van de fractie van het CDA, waarnaar ik moge verwijzen.

SP

De leden van de fractie van de SP stellen een groot aantal vragen over de budgettaire en verdelingseffecten van het wetsvoorstel. Bij de beantwoording daarvan houd ik dezelfde paragraafindeling aan als gehanteerd in het voorlopig verslag. Voorafgaand aan de beantwoording hecht ik eraan te benadrukken dat ik heb getracht de vele vragen, subvragen en stellingen

zo goed mogelijk te duiden en de beantwoorden. Wellicht ten overvloede merk ik op dat indien in de veelheid een enkele vraag is gemist, dat niet betekent dat ik het met die vraag dan wel met die stellingname eens ben.

Begrotingsconsequenties van het wetsvoorstel als geheel

De leden van de SP-fractie vragen de regering om in een staatje de begrotingsconsequenties van het gewijzigd voorstel van wet (Kamerstukken I 2009/10, 31 930, A) en zijn onderdelen aan te geven, waarbij voor iedere post wordt onderscheiden naar de huidige omvang (onder vermelding van het peiljaar dat de regering hanteert) en de mutaties. Wat betreft de huidige stand en de wijziging van de belastinginkomsten als gevolg van de herziening van de tariefstructuur vragen zij daarbij te onderscheiden naar:

- successie- c.q. erfbelasting partner;
 - o wijziging tarief;
 - o wijziging vrijstelling;
- successie- c.q. erfbelasting kinderen;
 - o wijziging tarief;
 - o wijziging vrijstelling;
- successie- c.q. erfbelasting kleinkinderen;
- overige successie- c.q. erfbelasting;
- schenkbelasting kindverkrijgingen;
- schenkbelasting kleinkindverkrijgingen;
- schenkbelasting overige verkrijgingen.

Om tegemoet te komen aan het verzoek van de leden van de SP-fractie is hieronder een update opgenomen van de tabel 1 uit de memorie van toelichting (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 22) waarin de budgettaire effecten van de in het gewijzigd voorstel van wet opgenomen wijzigingen ten opzichte van het oorspronkelijk ingediende voorstel zijn verwerkt.

Tabel 2: Budgettaire effecten pakket maatregelen in € mln*

<i>Bestedingsmaatregelen</i>	
Aanpassing tariefstructuur schenk- en erfbelasting	- 280
Afschaffing recht van overgang	- 6
Verruiming bedrijfsopvolgingsregeling	- 35
Totaal besteding	- 321
<i>Financieringsmaatregelen</i>	
Aanpak diverse constructies in de schenk- en erfbelasting	25
Belasten afgezonderd particulier vermogen in de schenk- en erfbelasting	60
Belasten afgezonderd particulier vermogen in de inkomstenbelasting	150
Invoeren heffingsrente voor successieschulden en -vorderingen**	13
Invoeren materiële ondernemingseis in doorschuiffaciliteit voor vererven van ab-aandelen***	5
Maatregel ANBI's effect schenk- en erfbelasting	21
Maatregel ANBI's effect inkomstenbelasting	33
Verhoging wijnaccijns	7
Verhoging accijns op rooktabak	5
Beperking hypotheekrenteaftrek i.v.m. verhoogde vrijstelling eenmalige schenking	2
Totaal financiering	321
Totaal pakket	0

* Een minteken (-) betekent lastenverlichting.

** Deze in het Belastingplan 2010 opgenomen maatregel levert in totaal € 27 mln op. Daarvan wordt € 14 mln aangewend voor de eveneens in het Belastingplan 2010 opgenomen maatregel om successieschulden en vorderingen in aanmerking te nemen in box 3 en € 13 mln voor de financiering van het onderhavige wetsvoorstel.

*** De opbrengst van deze in het OFM 2010 opgenomen maatregel wordt geraamd op € 40 mln. Hiervan wordt € 5 mln aangewend voor de financiering van het onderhavige wetsvoorstel (onderdeel aanpassing bedrijfsopvolgingsregeling).

Wat betreft hun vraag naar het door de regering gehanteerde peiljaar kan aan de leden van de SP-fractie worden geantwoord dat dit het jaar 2010 betreft. Zo zijn de effecten van de aanpassing van de tariefstructuur van de schenk- en erfbelasting bepaald door het verschil in belastingopbrengst te bepalen tussen de voorgestelde tariefstructuur en de huidige tariefstructuur bij ongewijzigd beleid in 2010. Zo ook stelt bijvoorbeeld de in de tabel vermelde derving van € 6 mln als gevolg van afschaffing van het recht van overgang voor de geraamde opbrengst op transactiebasis van het recht van overgang in 2010 bij ongewijzigd beleid. In beginsel zijn de in de tabel opgenomen bedragen eveneens op te vatten als structurele bedragen op transactiebasis, uitgedrukt in prijzen 2010. Een uitzondering hierop vormt de in het gewijzigd voorstel van wet opgenomen maatregel van verhoging van de eenmalige vrijstelling in de schenkbelasting van € 24 000 tot € 50 000, ingeval het geschonken bedrag wordt aangewend voor een meer dan gemiddeld dure opleiding of de aankoop van een eigen woning, aangezien de budgettaire effecten van deze maatregel grotendeels intertemporeel zijn bepaald. Zoals uiteengezet in de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 6), bestaat de met deze maatregel gemoeide budgettaire derving uit twee elementen namelijk een directe derving schenkbelasting van € 2 mln structureel, alsmede een op termijn te verwachten derving erfbelasting van naar schatting € 50 mln structureel, waarbij het structurele niveau na circa 40 jaar zal worden bereikt. De in de tijd oplopende derving in de erfbelasting wordt in het wetsvoorstel gefinancierd met de maatregel om de aftrek van hypotheekrente uit te sluiten voor zover deze betrekking heeft op het deel van de aankoopprijs van een eigen woning dat gefinancierd is door middel van het met gebruikmaking van de verhoogde eenmalige vrijstelling geschonken bedrag, welke maatregel een in de tijd oplopende opbrengst kent van naar schatting ongeveer datzelfde bedrag. Teneinde het budgettaire beeld niet met dergelijke intertemporele effecten te belasten is in tabel 2 hierboven uitsluitend uitgegaan van de directe derving schenkbelasting van € 2 mln, zowel aan de bestedingskant (als onderdeel van de aanpassing van de tariefstructuur schenk- en erfbelasting), als aan de financieringskant (de beperking van hypotheekrenteaftrek voor zover deze betrekking heeft op het met gebruikmaking van de verhoogde eenmalige vrijstelling geschonken bedrag).

Tabel 3 bevat een schatting van de door de leden van de SP-fractie gevraagde uitsplitsing van de effecten van verschillende onderdelen van de aanpassing van de tariefstructuur, zoals deze is komen te luiden in het gewijzigd voorstel van wet. Voor de goede orde merk ik hierbij op dat bij het uitsplitsen van de effecten erfbelasting voor partners en kinderen naar wijziging tarief en wijziging vrijstelling, overeenkomstig de door de leden van de SP-fractie gespecificeerde volgorde, eerst het effect van de tariefwijziging en vervolgens het aanvullende effect van de wijziging van de vrijstelling is berekend.

Tabel 3: Verdeling effecten tariefstructuur schenk- en erfbelasting (2010)

Erfbelasting partners		- 12
<i>wv effect tarief</i>	- 9	
<i>wv effect vrijstelling</i>	- 3	
Erfbelasting kinderen		- 81
<i>wv effect tarief</i>	60	
<i>wv effect vrijstelling</i>	- 141	
Erfbelasting kleinkinderen		- 3
Erfbelasting overige verkrijgingen		- 228
Totaal erfbelasting		- 324
Schenkbelasting kinderen		55
Schenkbelasting kleinkinderen		3
Schenkbelasting overige verkrijgingen		- 14
Totaal schenkbelasting		44
Totaal schenk- en erfbelasting		- 280

Tenslotte vragen de leden van de SP-fractie in dit onderdeel of wat betreft de financieringsmaatregelen kan worden aangegeven welke maatregelen niet in het onderhavige, maar in een ander wetsvoorstel worden geregeld. Zoals al is aangegeven in de voetnoten onder tabel 2, betreft dit in totaal twee maatregelen. De eerste betreft het invoeren van een materiële ondernemingseis in de doorschuiffaciliteit voor het vererven van ab-aandelen, welke maatregel is opgenomen in het Wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2010. De tweede maatregel betreft het invoeren heffingsrente voor successieschulden en -vorderingen, welke maatregel deel uitmaakt van het Belastingplan 2010.

Schenk- en erfbelasting: algemeen

De leden van de SP-fractie vragen of de regering voor de verschillende tarieven van de voorgestelde tariefstructuur de redenering te geven die haar noopte juist deze tarieven voor te stellen, zowel betreffende de verkrijging (de specifieke grens van € 118 000 of de aanvankelijke van € 125 000) als betreffende de specifieke tarieven. Tevens vragen zij of de regering ook een redenering kan geven voor de diverse vrijstellingen, inclusief de keuze voor een (specifieke) voetvrijstelling. Ter beantwoording van deze vragen van de leden van de SP-fractie zet ik hieronder op hoofdlijnen de totstandkoming van de tariefstructuur en de daarbij gemaakte afwegingen uiteen. Verlaging van de tarieven en vereenvoudiging van de tariefstructuur zijn belangrijke doelstellingen van het wetsvoorstel. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de maatschappelijke en politieke kritiek dat de belastingheffing van erfenissen te hoog en te ingewikkeld is. De kritiek op de hoogte van de tarieven betreft met name de hoge tarieven in de huidige tariefgroep 3 (niet- en ververwanten), die van 41% oplopen tot 68%. Om deze reden is als uitgangspunt gekozen de tariefverlaging met name op deze groep verkrijgers te richten. Wel is daarbij als randvoorwaarde genomen dat kinderen – zowel in aantallen als bedragen de belangrijkste groep verkrijgers – in de nieuwe tariefstructuur voor de erfbelasting niet zwaarder belast worden dan in de huidige tariefstructuur. Ter uitvoering van de doelstelling van vereenvoudiging is initieel gekozen voor een tariefstructuur met twee tariefgroepen met elk twee tariefschijven. Naast familieleden, de partner en de kinderen, werden daarbij ingedeeld in tariefgroep 1 en de overige verkrijgers, inclusief de kleinkinderen, in tariefgroep 2. Als percentages voor de 4 tariefschijven is initieel gekozen voor 10%-20% in tariefgroep 1 en het tweevoud hiervan, 20%-40%, in tariefgroep 2. Zoals ook al wordt aangegeven in het rapport van de Werkgroep Moltmaker (blz. 43) is elk voorstel voor de hoogte van de tarieven uiteindelijk arbitrair. Behoudens de al vermelde doelstellingen van tariefverlaging en vereenvoudiging, valt dan ook niet aan te geven waarom specifiek voor deze percentages is gekozen. Teneinde de randvoorwaarde dat kinderen in de nieuwe tariefstructuur voor de erfbelasting niet zwaarder worden belast dan in de huidige tariefstructuur gestand te doen, is er voor gekozen de lengte van de eerste schijf te bepalen op € 125 000 en in combinatie daarmee, ter compensatie van het hogere aanvangstarief van 10%, de vrijstelling voor kinderen te bepalen op € 19 000. De verhoging van de vrijstelling voor kinderen moet daarbij vooral ook in het licht van de doelstelling van vereenvoudiging worden bezien, omdat als gevolg van deze verhoging ruim een kwart van de ongeveer 90 000 kinderen die thans erfbelasting verschuldigd zijn geheel buiten de heffing van erfbelasting gebracht wordt. Het gaat bij deze groep kinderen om kleine verkrijgingen waarbij slechts enkele tientallen tot enkele honderden euro's belasting verschuldigd is. Gegeven de randvoorwaarde van budgettaire neutraliteit en de geraamde opbrengst van de grondslagverbredende maatregelen, met name het in de belastingheffing betrekken van trusts en andere APV's, bleek de initieel gekozen tariefstructuur niet haalbaar. Om deze reden is er uiteindelijk voor gekozen het aanvangspercentage van tariefgroep 3 van aanvankelijk 20% nader te

bepalen op 30%. Daarmee ontstond de tariefstructuur die is opgenomen in mijn brief van 24 oktober 2008 (Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17). Uit de reacties op deze brief bleek de indeling van kleinkinderen in tariefgroep 2 maatschappelijk op bezwaren te stuiten. Om deze reden zijn kleinkinderen in het uiteindelijk bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel ingedeeld in tariefgroep 1 met een tariefopslag van 80%. Hiermee is gekozen voor een benadering die vergelijkbaar is met de huidige tariefgroepindeling van kleinkinderen. Tevens is ervoor gekozen om, evenals dat thans het geval is, voor hen hetzelfde vrijstellingsbedrag in de erfbelasting te bepalen als voor kinderen.

Wat de vrijstellingen betreft is er uit oogpunt van vereenvoudiging voor gekozen de thans nog bestaande drempelvrijstellingen te vervangen door voetvrijstellingen. Hierbij gaat het met name om de huidige drempelvrijstelling van € 10 323 in de erfbelasting voor kinderen en kleinkinderen en de huidige drempelvrijstelling van € 2 724 voor overige verkrijgers in de schenkbelasting. In de nieuw voorgestelde tariefstructuur zijn deze vervangen door voetvrijstellingen van respectievelijk € 19 000 en € 2000. Met de verhoging van de vrijstelling voor partners in de erfbelasting wordt tegemoet gekomen aan de in brede kringen levende wens om de druk van de erfbelasting voor partners te verminderen. Van verschillende kanten wordt wel een volledige vrijstelling voor partners in de erfbelasting bepleit, met als achterliggende gedachte dat zij naar maatschappelijke maatstaven geen vermogensvoortgang ervaren als gevolg van het overlijden van hun partner. Mede gelet op de budgettaire consequenties daarvan is gekozen voor een relatief beperkte verhoging van de vrijstelling tot € 600 000.

In het gewijzigd voorstel van wet is de lengte van de eerste schijf nader bepaald op € 118 000, als gevolg van amendement nr. 83 (Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 83). Tevens is voor ouders de vrijstelling in de erfbelasting nader bepaald op € 45 000 (in het oorspronkelijk ingediende voorstel € 2000) en voor invalide kinderen op € 57 000 – waar dit in het oorspronkelijk ingediende voorstel € 19 000 was (respectievelijk Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 58 en Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 57).

Effect van het wijzigingsvoorstel erfbelasting op de vermogensverdeling

De leden van de SP-fractie stellen verschillende vragen bij het antwoord dat de regering gaf op vragen van de leden van de PvdA-fractie uit de Tweede Kamer of de regering kan aangeven op welke manier erfenissen de scheve vermogensverdeling in Nederland bestendigen of zelfs vergroten. Zij kwalificeren daarbij het antwoord van de regering dat deze vragen niet beantwoord kunnen worden omdat met de data en systemen van de Belastingdienst dit verband niet rechtstreeks gelegd kan worden als formalistisch en wijzen erop dat niet alleen de Belastingdienst, maar ook het CBS over relevante gegevens beschikt. In aansluiting daarop vragen de leden van de SP-fractie of de regering aan de hand van cijfers de stelling kan weerleggen dat het onderhavige wetsvoorstel de scheefheid van de vermogensverdeling bestendigt en vergroot. Los van de omstandigheid dat de bij de Belastingdienst beschikbare databestanden maar in beperkte mate zicht bieden op de vermogensposities van belastingplichtigen, is het thans, zoals ook al aangegeven in antwoorden op vragen van de leden van de PvdA-fractie in de Tweede Kamer, niet goed mogelijk om gegevens over erfrechtelijke verkrijgingen te koppelen aan inkomens- of vermogensgegevens. Ook het CBS, waarnaar de leden van de SP-fractie in hun vragen verwijzen, is thans niet in staat deze koppeling te leggen. Uit dien hoofde beschikt de regering thans niet over empirische data om uitspraken over het verband tussen de omvang van erfrechtelijke verkrijgingen en de inkomens- of vermogensposities van de verkrijgers te ontkennen dan wel te bevestigen. Uiteraard is het, bij ontbreken van empirische gegevens, mogelijk om over de bedoelde verbanden veronder-

stellingen te maken, waarbij bijvoorbeeld verondersteld zou kunnen worden dat grotere erfrechtelijke verkrijgingen meer dan gemiddeld terecht komen bij verkrijgers met bovengemiddelde inkomens- en vermogensposities. Naar mijn oordeel is dit echter niet zinvol en ook niet wenselijk, nu het CBS heeft aangegeven thans in onderzoek te hebben op welke wijze voor de statistiek verkrijgers van erfrechtelijke verkrijgingen gekoppeld kunnen worden aan inkomens- en vermogensgegevens van die verkrijgers, nu een directe koppeling van bestanden niet mogelijk is. Gedacht wordt daarbij aan een «synthetische» koppeling, waarbij gegevens die op groepsniveau zijn vastgesteld aan de steekproefpersonen zullen worden toegevoegd. Op termijn, maar vermoedelijk nog niet dit jaar, zal de door de leden van de SP-fractie gewenste empirische data dus beschikbaar komen bij het CBS. Het zou dan ook bepaaldelijk onwenselijk zijn als het ministerie van Financiën vooruitlopend hierop met louter op veronderstellingen gebaseerde «quasi-empirische» data naar buiten zou komen. Hierbij hecht ik eraan te benadrukken dat niet het ministerie van Financiën, maar het CBS bij uitstek de aangewezen instantie is voor het produceren van deze en andere statistieken.

Partnerverrijkingen uit erfenis

De leden van SP-fractie rekenen voor dat wil een partner van een standaardhuishouden (met twee partners en twee kinderen) daadwerkelijk, ten opzichte van het huidige stelsel, profijt ondervinden van de verhoogde voetvrijstelling van € 600 000 en het tarief van 20–27%, het moet gaan om een vermogen op huishoudensniveau van minstens € 3,2 mln. Zij vragen of de regering bij het CBS kan navragen om welk promille van de vermogensverdeling het dan gaat, zowel bij de algemene vermogensverdeling huishoudens als de vermogensverdeling huishoudens met een lid van >65 jaar en wat in beide gevallen het aantal huishoudens in en boven dit promille is en wat het gemiddeld vermogen van deze vermogensklasse is. Overeenkomstig het verzoek van de leden van de SP-fractie heb ik hun vragen doorgeleid naar het CBS. Het CBS heeft echter aangegeven niet aan dit verzoek te kunnen voldoen. Enerzijds heeft dit te maken met het feit dat de voorlopige gegevens van 1-1-2006 minder geschikt zijn voor het maken van deze selecties, aangezien grote afwijkingen te verwachten zijn met de definitieve gegevens. Anderzijds is echter een groter bezwaar dat het verstrekken van uitsplitsingen op dit vermogensniveau in strijd komt met de door het CBS gehanteerde geheimhoudingsregels, zodat uit dat oogpunt zeker geen gemiddelde waarden voor de gevraagde uitsplitsing kunnen worden gegeven.

Voor het antwoord op de vraag van de leden van de SP-fractie naar de motivering voor het verlichten van de belastingdruk van partners verwijs ik naar hetgeen ik hierover hierboven in het onderdeel «*Schenk- en erfbelasting: algemeen*» reeds aan deze leden heb geantwoord. Wat betreft de vraag van deze leden naar de invloed van deze belastingverlichting op de scheefheid van de huidige vermogensverdeling merk ik het volgende op. Zoals elders in deze memorie al is opgemerkt is een van de doelstellingen van de herziening van de tariefstructuur van de schenk- en erfbelasting verlaging van de (top)tarieven. Inherent aan deze doelstelling is dat geïsoleerd gezien (grote) verkrijgingen in de voorgestelde tariefstructuur minder zwaar worden belast dan in de huidige tariefstructuur. Daar staat tegenover dat als gevolg van het in de belastingheffing betrekken van trustvermogens en andere APV's macro gezien grote vermogens juist zwaarder belast zullen worden dan thans, zodat per saldo een meer gelijkmatige vermogensverdeling verwacht zou kunnen worden. Om een goed beeld te krijgen van de effecten van de erfbelasting op de vermogensverdeling is echter empirische data over het verband tussen de omvang van erfrechtelijke verkrijgingen en de vermogensposities van de verkrijgers noodzakelijk. Zoals opgemerkt is de mogelijkheid om dit verband te kunnen leggen thans in onderzoek bij het CBS.

Kindverkrĳgingen uit erfenis

De leden van de SP-fractie vragen de regering om wat betreft kindverkrĳgingen uit erfenis de derving belastinginkomsten van het voorstel ten opzichte van de huidige wet te splitsen in de klassen: € 0 – € 25 000, € 25 000 – € 100 000, € 100 000 – € 500 000 en > € 500 000. De door deze leden gevraagde uitsplitsing is hieronder opgenomen in tabel 4.

Tabel 4: Uitsplitsing voordeel erfbelasting kinderen naar grootte verkrĳging in € mln (2010)

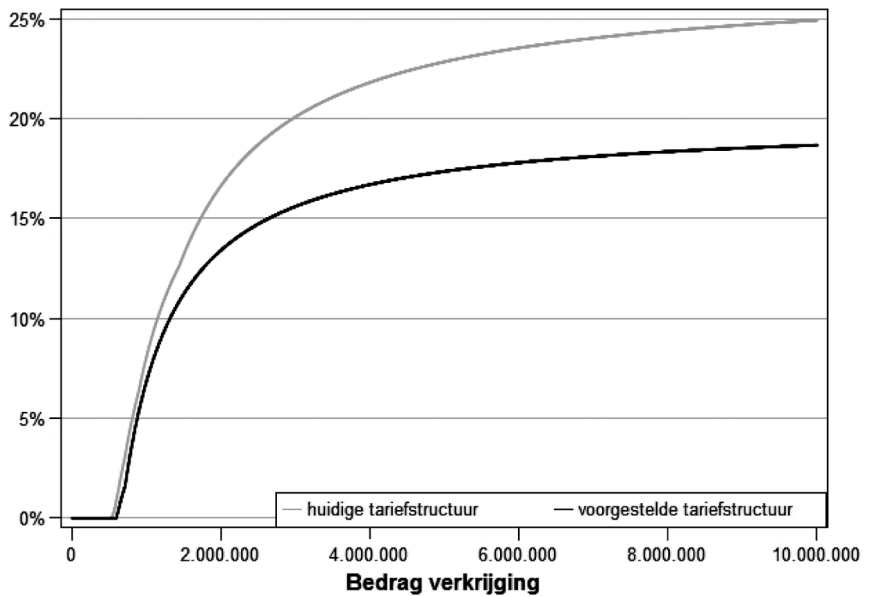
Klasse verkrĳging	Aantal	Bedrag
0 – 25 000	29 455	– 9
25 000 – 100 000	44 695	– 22
100 000 – 500 000	12 820	– 21
500 000 – hoger	1 030	– 29
Totaal	88 000	– 81

De leden van de fractie van de SP merken voorts op dat in de grafieken op blz. 115 van de nota naar aanleiding van het verslag, de verkrĳgingsomvang voor partners doorloopt tot € 5 mln, terwijl die voor kinderen slechts doorloopt tot € 1 mln. Zij vragen of de regering kan bevestigen dat in de effectieve belastingdruk voor kindverkrĳgingen uit erfenis de reductie voor verkrĳgingen van ± € 2,5 mln ongeveer 20% is, en dat deze reductie bij verkrĳgingen boven ± € 20 mln oploopt tot boven de 25%. Het antwoord op deze vragen van de leden van de SP-fractie is dat dit inderdaad het geval is. Uitgaande van cijfers 2009 bedraagt de effectieve belastingdruk bij een verkrĳging van € 2,5 mln in het huidige stelsel 24,5% tegenover 19,4% in nieuwe stelsel en bij een verkrĳging van € 20 mln 26,7% respectievelijk 19,9%. Dit betekent een drukverlaging van 20,8% respectievelijk 25,3%. Deze uitkomsten sporen met de door de leden van de SP-fractie gemaakte berekeningen.

Tevens vragen de leden van de SP-fractie de regering om de twee genoemde grafieken (figuur 1 en 2) uit te breiden tot een verkrĳgingsomvang van € 10 mln, en wel ieder in twee varianten: (a) de horizontale as continue van € 0 – € 10 000 000 en (b) de horizontale as continue van € 0 – € 1 000 000, dan een breuk en vervolgens intervallen van € 1 mln oplopend tot € 10 mln. Wat betreft de onder (a) gevraagde grafieken verwijs ik de leden van de SP-fractie naar de figuren 1 en 2 hieronder.

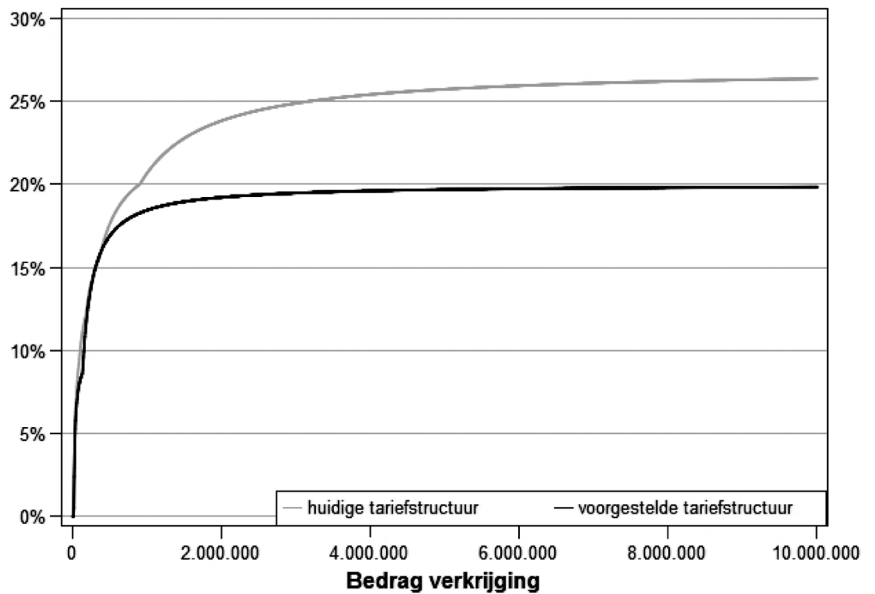
Figuur 1: Partners – Erfbelasting (verkrijgingstraject tot € 10 miljoen)

Effectief tarief



Figuur 2: Kinderen – Erfbelasting (verkrijgingstraject tot € 10 miljoen)

Effectief tarief



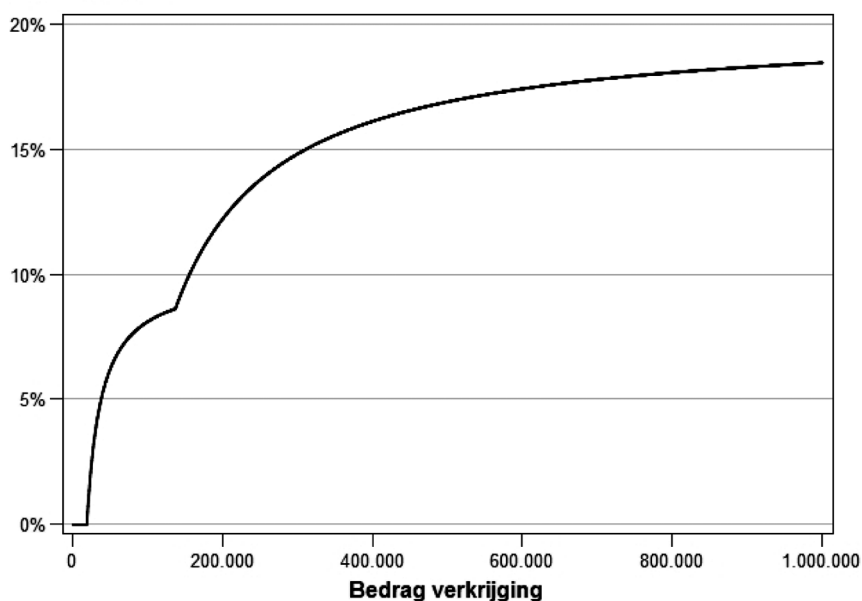
De door de leden van de SP-fractie onder (b) gespecificeerde uitvoering van deze grafieken biedt naar mijn oordeel geen aanvullend inzicht en is om deze reden achterwege gelaten. Voor een gedetailleerder verloop van de tarieflijnen van figuur 2 in het verkrijgingstraject tot € 1 mln, verwijs ik de leden van de SP-fractie naar de figuur 2 van bijlage 1.

De leden van de fractie van de SP geven aan te constateren dat wat betreft de effectieve belastingdruk in het voorstel voor kindverkrijgingen uit erfenis de sterkste drukprogressie aan de onderkant lijkt te liggen, namelijk tussen ongeveer € 20 000 en de € 55 000. Voorts constateren zij een aanzienlijk minder sterke progressie rond € 155 000 en daarna een sterke afloop van de progressie. De leden van de SP-fractie vragen de regering om in een grafiek de drukprogressie aan te geven, met op de horizontale as de verkrijgingsbedragen van € 0 – €1 000 000. Daarnaast vragen zij of de regering daarbij kan aangeven waarom zij juist gekozen heeft voor deze progressiestructuur, dat wil zeggen met een sterke progressie aan de onderkant en niet aan de bovenkant.

De door de leden van de SP-fractie gevraagde grafiek is opgenomen in figuur 3 hieronder.

Figuur 3: Kinderen – Erfbelasting (verkrijgingstraject tot € 1 miljoen)

Effectief tarief



Wat betreft de vraag van de leden van de SP-fractie naar de beweegredenen van het kabinet om te kiezen voor de progressiestructuur van de tarieflijn van figuur 3 moet worden opgemerkt dat deze inherent is aan de gekozen tariefstructuur met een vrijstelling van € 19 000, een eerste schijf van € 118 000 met een tarief van 10% en een tweede schijf van 20%. Een dergelijke tariefstructuur leidt tot een samenstel van twee Benthamse progressies, waarvan het kenmerk is dat deze in het begin relatief steil oplopen en vervolgens asymptotisch afvlakken naar het niveau van het tarief van de desbetreffende tariefschijf. De eerste Benthamse progressie in figuur 3 begint bij een verkrijging van € 19 000, en zou indien er maar een tariefschijf van 10% zou zijn geleidelijk het niveau van 10% naderen. Aangezien bij een verkrijging van (€ 19 000 + € 118 000 =) € 137 000 het tarief van 20% aanvangt, ontstaat op dat punt een trendbreuk en begint een tweede Benthamse progressie te lopen die geleidelijk het niveau van 20% nadert. Dat de progressie afzwakt naarmate de verkrijging hoger is, heeft derhalve louter te maken met het asymptotische verloop van een Benthamse progressielijn. Nu de keuze voor de progressiestructuur dus de facto rechtstreeks is terug te voeren op de keuze voor de tariefstructuur, verwijs ik de leden van de SP-fractie voor de motivering daarvan naar mijn antwoorden op hun eerdere vragen inzake nadere motivering

van de tarieven en vrijstellingen in het onderdeel «*Schenk- en erfbelasting: algemeen*».

Met behulp van berekeningen aan de hand van de nalatenschapsstatistiek van het CBS (2005), de burgerlijke staat van de erflaters (met daarbij de veronderstelling dat gehuwde of gescheiden erflaters gemiddeld twee kinderen hebben) en de wijziging van de effectieve belastingdruk uit het wetsvoorstel, maken de leden van de fractie van de SP de volgende ruwe schatting:

kindverkrijgingen uit nalatenschap*	aandeel klasse uit kolom 1 in totaal aantal kindverkrijgingen**	aandeel in het belastingvoordeel uit hoofde van het wetsvoorstel
> € 1,5 mln.	0,2 %	27 %
> € 250 000	2 %	31 %
> € 100 000	9½ %	75 %

* De cijfers in deze kolom betreffen de verkrijgingen (niet de nalatenschap).

** Dat wil zeggen het geschatte totaal aantal kindverkrijgingen uit de gehele nalatenschapsverdeling, daarbij gerekend de kindverkrijgingen die zo gering zijn dat ze onder de belastingvrije voet vallen of waarvoor (daarom) geen aangifte wordt gedaan.

Tevens leiden zij uit cijfers van het CBS over de vermogensverdeling 2006 het volgende af:

- de vermogens van > € 1 mln beslaan de top 1,4% van de vermogensverdeling;
- de vermogens van > € 250 000 beslaan de top 16% van de vermogensverdeling;
- de vermogens van > € 100 000 beslaan de top 35% van de vermogensverdeling;

De leden van de SP-fractie vragen vervolgens of de regering de orde van grootte van deze cijfers kan bevestigen. Zo nee, vragen zij of de regering over cijfers beschikt die de orde van grootte van bovenstaande cijfers weerleggen. Meer in het algemeen vragen zij of de regering de stelling van de SP-fractie beaamt dat de belastingverlaging successierecht, c.q. erfbelasting, voor kinderen de scheefheid van de huidige vermogensverdeling bestendigt c.q. versterkt – tenminste voor zover dit het vermogen betreft van de top 1,4% ten opzichte van de rest, respectievelijk van de top 16% ten opzichte van de rest, respectievelijk van de top 35% ten opzichte van de rest.

Een rechtstreekse benadering vanuit de omvang van de verkrijgingen door kinderen levert het volgende beeld op:

kindverkrijgingen uit nalatenschap	aandeel klasse uit kolom 1 in totaal aantal kindverkrijgingen	aandeel in het belastingvoordeel uit hoofde van het wetsvoorstel
> € 1,5 mln.	0,1%	24,7%
> € 250 000	3,3%	33,8%
> € 100 000	13,3%	61,5%

In kolom 2 is het aantal kindverkrijgingen in de desbetreffende klasse uitgedrukt als percentage van het totaal aantal kindverkrijgingen waarvoor aangifte is gedaan. Grof bezien liggen de gevonden percentages in dezelfde orde van grootte als de door de leden van de SP-fractie berekende percentages.

De door de leden van de SP-fractie berekende cijfers over de verdeling van vermogens in 2006 zijn in overeenstemming met de door het CBS op Statline gepubliceerde gegevens.

Wat betreft de vragen van de leden van de fractie van de SP over de invloed van de wijziging van de tariefstructuur van de erfbelasting op de vermogensverdeling, verwijs ik naar mijn antwoorden op vergelijkbare vragen van deze leden elders in deze memorie.

Het antwoord op de vraag van de leden van de SP-fractie of het kabinet de door deze leden vermelde methodologische opvatting van Karl Popper deelt, luidt dat als hoofdregel voorop gesteld dient te worden dat aan het enkele feit dat het kabinet een al dan niet empirisch onderbouwde stelling onweersproken laat niet de conclusie mag worden verbonden dat het kabinet het met die stelling eens is.

Kleinkindverkrijgingen uit erfenis

De leden van de SP-fractie merken op dat het bij de belastingderving aan erfbelasting bij kleinkinderen gaat om «slechts» € 3 mln. Zij spreken de verwachting uit dat veel van de rijkere gebruik gaan maken van de belastingvrije voet voor kleinkinderen van € 19 000 en vragen of dit ook de verwachting is van de regering. Tevens gaan zij er vanuit dat dit effect heeft op de belastingopbrengst bij erfrechtelijke verkrijging door kinderen. Zij vragen of dit kruiseffect is meegenomen in de genoemde € 3 mln. Het antwoord op deze vragen van de leden van de SP-fractie luidt als volgt. De budgettaire effecten van de tariefstructuurmaatregelen zijn geraamd met behulp van een statische doorrekening van bestanden met aanslaggegevens successierecht van een aantal jaren. Gedragseffecten en tweede-orde-effecten, zoals de door de leden van de fractie van de SP bedoelde kruiseffecten, worden daarbij niet meegenomen. Op dezelfde manier wordt er in de raming bijvoorbeeld ook geen rekening mee gehouden dat vermogen dat naar een jongere generatie is overgeheveld mogelijk productiever wordt aangewend, met als gevolg daarvan een positieve invloed op de economie en de belastingopbrengsten.

De leden van de SP-fractie merken eveneens op dat in de tabellen over de aantallen verkrijgende kleinkinderen in de nota naar aanleiding van het nader verslag uit de Tweede Kamer (blz. 33) bij tariefgroep 1A (kleinkinderen) een geschatte afname van 3610 tot 2220 (-39%) wordt vermeld. Zij vragen of de regering deze afname kan toelichten. Hierbij merken deze leden nader op dat enerzijds verkrijgingen tot € 19 000 buiten de heffing zullen vallen, maar dat er anderzijds mogelijk ook enig tegengesteld effect te verwachten is voor rijke erflaters die in bepaalde gevallen tweemaal het effectieve tarief van kind op kind hoger calculeren dan éénmaal het effectieve tarief van grootouder op kleinkind. De afname van het aantal kleinkinderen dat in het nieuwe stelsel erfbelasting verschuldigd zal zijn hangt samen met verhoging van de vrijstelling tot € 19 000 en vloeit voort uit de hierboven vermelde statische doorrekening. Met gedragseffecten, zoals het door de leden van de SP-fractie vermelde effect dat erflaters in de nieuwe tariefstructuur mogelijk aanleiding zien om in plaats van vererving naar een kind te kiezen voor vererving naar een kleinkind, wordt zoals vermeld geen rekening gehouden.

Scheningen aan kinderen

De leden van de fractie van de SP merken op dat scheningen in de inkomstenbelasting worden geregistreerd bij de schenker en bij de ontvanger. Hiervan uitgaande vragen deze leden de regering om aangaande scheningen aan kinderen uit (een steekproef uit) zijn inkomstenbelasting-statistiek met betrekking tot de schenker een globale schatting te geven van de verdeling van deze scheningen (aantal en gemiddelde omvang) over de 5%-groepen van de inkomensverdeling (met aantal per groep, c.q. het totale aantal, en de som van de scheningen per groep). Tevens vragen zij de regering om – uit dezelfde bron – een schatting te geven van de 5% vermogensgroep van de schenkers, of de regering kan bevestigen dat deze scheningen vooral voorkomen bij de top

van de inkomensverdeling en zo ja om welke 5%-groepen het daarbij vooral gaat en tenslotte of de regering ook kan bevestigen dat deze schenkingen vooral voorkomen bij de top van de vermogensverdeling en zo ja, om welke 5%-groepen het daarbij gaat. Anders dan de leden van de fractie van de SP kennelijk van mening zijn, worden schenkingen aan kinderen niet in de inkomstenbelasting geregistreerd, niet bij de schenker en eveneens niet bij de ontvanger. Uit dien hoofde kan de regering de op deze onjuiste aanname gebaseerde vragen van de leden van de SP-fractie niet beantwoorden.

Het antwoord op vragen de leden van de SP-fractie of de regering kan bevestigen dat door de schenkvrijstelling (jaarlijks en eenmalig) de erfbelasting de facto wordt ontweken en waarom de regering voorstander is van deze en dergelijke vrijstellingen luidt als volgt. De regering is zich ervan bewust dat er een verband bestaat tussen vrijstellingen in de schenkbelasting en de toekomstige grondslag voor de erfbelasting, in die zin dat vermogen dat bij leven (belast of onbelast) wordt overgeheveld van ouders naar kinderen ten koste gaat van de toekomstige nalatenschap van de ouders. Om die reden is de regering terughoudend met het verruimen van vrijstellingen in de schenkbelasting. Dat neemt niet weg dat, al was het alleen maar om doelmatigheidsredenen, het gerechtvaardigd is om schenkingen tot op zekere hoogte vrij te stellen van schenkbelasting. Het zou immers ondoenlijk – en nagenoeg oncontroleerbaar – zijn om schenkingen vanaf de eerste euro in de heffing van schenkbelasting te betrekken. Doelmatigheidsredenen liggen dan ook voornamelijk ten grondslag aan de vrijstelling van schenkbelasting van € 2000 voor overige verkrijgers. Wat betreft schenkingen van ouders aan kinderen is de regering van oordeel dat deze als maatschappelijk aanvaard kunnen worden aangemerkt. Uit dien hoofde zijn voor kinderen hogere vrijstellingen in de schenkbelasting gerechtvaardigd. Bij het bepalen van de jaarlijkse vrijstelling voor kinderen op € 5000 en eenmalige vrijstelling op € 24 000 is het oogmerk van de regering geweest de bestaande vrijstellingsbedragen te handhaven, zij het dat deze bedragen naar boven zijn afgerond op een veelvoud van duizend euro. Wat betreft de in het gewijzigd voorstel van wet opgenomen mogelijkheid van verhoging van de eenmalige vrijstelling tot € 50 000, indien het geschonken bedrag wordt aangewend voor een dure opleiding of de aankoop van een eigen woning, is van belang te vermelden dat de derving van erfbelasting als gevolg van uitholling van de toekomstige nalatenschappen is opgevangen met de maatregel dat indien het op deze wijze vrijgesteld geschonken bedrag wordt aangewend voor de aankoop van een eigen woning, ter zake van dat bedrag de aftrek van hypotheekrente wordt uitgesloten.

ChristenUnie/SGP

Ik ben verheugd dat de fracties van de ChristenUnie en de SGP het een goede zaak vinden dat de Successiewet 1956 wordt aangepast. Ik wil de fracties danken voor de uitgesproken waardering voor het onderhavige wetgevingsproces.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en van de SGP hebben goed begrepen dat er voor ANBI's een integriteitstoets wordt ingevoerd. Op verzoek van deze leden licht ik de integriteitstoets hierna nader toe. De integriteitstoets geeft de inspecteur een mogelijkheid om een ANBI-beschikking te weigeren of in te trekken, indien een ANBI, een bestuurder of feitelijk leidinggevende van een ANBI, dan wel een voor de ANBI gezichtsbepalend persoon in de afgelopen vier kalenderjaren door een Nederlandse rechter onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld. De inspecteur die gegronde redenen heeft aan de integriteit van een ANBI te twijfelen, kan

de ANBI verzoeken binnen een redelijke termijn aan te tonen dat zij voldoet aan de in de wet opgenomen integriteitseisen. Het verzoek van de inspecteur geeft dan aan op welk persoon de twijfel rust. Een voor de hand liggend middel om de integriteit aan te tonen is een verklaring omtrent het gedrag. Als de ANBI niet aan het verzoek van de inspecteur kan voldoen, dan wordt de ANBI in de gelegenheid gesteld maatregelen te treffen om aan de integriteitstoets te voldoen. Pas als ook van deze mogelijkheid geen gebruik wordt gemaakt, wordt de ANBI-beschikking geweigerd of ingetrokken.

De leden van de Christenunie en de SGP hebben gevraagd hoe specifiek de nieuwe aanwijzingsprocedure voor de ANBI wordt uitgevoerd. De procedure ter vaststelling of de onder de oude regeling als ANBI aangemerkte instellingen aan de nieuwe voorwaarden voor ANBI's voldoen is als volgt ingericht.

Alle op dit moment geregistreerde ANBI's hebben, nadat het wetsvoorstel in de Tweede Kamer is aangenomen, een brief ontvangen waarin de nieuwe voorwaarden waaraan een ANBI dient te voldoen zijn toegelicht. Deze brief is in week 47 verzonden met vermelding van het voorbehoud dat het wetsvoorstel nog in uw Kamer behandeld wordt. De instellingen zijn tevens verzocht aan de hand van de toelichting eenvoudigweg, met een ja of nee, te verklaren of de instelling aan de nieuwe voorwaarden voldoet. Als de instelling verklaart dat aan de voorwaarden voldaan wordt, dan wordt de ANBI-status gecontinueerd. De ANBI-status van de andere instellingen komt van rechtswege te vervallen.

De eerdergenoemde verklaringen dienen vóór 6 januari 2010 aan de Belastingdienst/Oost Brabant te worden teruggezonden. Is er op die datum nog geen verklaring door de Belastingdienst ontvangen, dan zal aan de betreffende instellingen op 11 januari een herinnering worden toegezonden met een termijn van twee weken om te reageren. Op 1 februari zal een actuele lijst met ANBI's worden gepubliceerd, welke voldoen aan de nieuwe criteria. De instellingen welke verklaard hebben niet aan de nieuwe voorwaarden voor aanmerking als ANBI te voldoen, zullen worden geïnformeerd dat hun ANBI-status per 1 februari 2010 is komen te vervallen. Ook instellingen die geen verklaring hebben ingezonden zullen worden geïnformeerd dat hun ANBI-status per 1 februari 2010 is komen te vervallen. Gestreefd wordt om ook situaties die om nader overleg vragen gedurende de maanden januari en februari af te ronden. Lopende dit overleg zal de ANBI-status uiteraard niet komen te vervallen. Vanwege de zeer korte termijnen voor afwikkeling van de procedure wordt bij besluit goedgekeurd dat de termijn voor terugzending van de verklaringen eindigt op 6 januari 2010 (in het wetsvoorstel is dit nog 7 december 2009) en dat de ANBI-status van de instellingen welke niet hebben verklaard aan de nieuwe voorwaarden te voldoen per 1 februari 2010 (in het wetsvoorstel is dit nog 1 januari 2010) komt te vervallen. Instellingen die in 2010 voor het eerst vragen om aangemerkt te worden als ANBI kunnen dit al per 1 januari 2010, de datum van de voorgestelde inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel, doen.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP hebben de vraag gesteld wat er gebeurt als 10% van de activiteiten van een instelling pertinent niet het algemeen nut dienen. Hoewel deze vraag mij vooral een theoretische lijkt, zou die instelling als een ANBI kunnen kwalificeren. Het uitgangspunt is uiteraard dat een ANBI volledig het algemeen nut dient. De marge van 10%, die ontstaat door de zinsnede «uitsluitend of nagenoeg uitsluitend», is opgenomen om te voorkomen dat ANBI's die incidenteel en op kleine schaal enig particulier belang dienen hun ANBI-status zouden verliezen. Een consequentie van de 10%-marge is wel, dat ook het permanent dienen van particuliere belangen in de omvang van (maximaal) 10% niet in de weg staat aan de toepassing van de ANBI-regeling.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en van de SGP hebben ook gevraagd wat andere belanghebbenden of betrokkenen kunnen doen, als een ANBI in het kader van particuliere activiteiten of via een andere rechtspersoon verkeerde praktijken uitvoert.

De nieuw ingevoerde integriteitstoets is niet beperkt tot activiteiten in het particulier belang. Als belanghebbenden of betrokkenen constateren dat een ANBI in het kader van welke activiteiten dan ook niet voldoet aan de integriteitstoets, dan kunnen ze dat melden aan de inspecteur die vervolgens de ANBI-beschikking kan intrekken. Overigens zullen belanghebbenden die constateren dat een ANBI praktijken uitvoert waarin zij zich niet kunnen vinden, uiteraard niet langer bereid zijn om aan die ANBI te schenken. Als een ANBI via een andere rechtspersoon verkeerde praktijken uitvoert, dan kan de ANBI-status in gevaar komen, als de ANBI de andere (rechts)persoon aanzet tot haat of gebruik van geweld en daarvoor ook wordt veroordeeld. Ook van deze feiten kunnen belanghebbenden melding maken bij de inspecteur. In alle andere gevallen kan slechts het Openbaar Ministerie bij de rechter ontbinding van de rechtspersoon eisen. Na de ontbinding zou ook uiteraard automatisch de ANBI-status vervallen.

Wat betreft de vraag van de leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP naar de achtergronden van de invoering van de toepassing van het 90%-criterium bij kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen wordt het volgende opgemerkt.

De voornaamste reden van de invoering van de toets aan het 90%-criterium voor kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen zijn de bezwaren geweest die de kerkelijke instellingen hebben geuit tegen de oorspronkelijk voorgestelde regeling voor kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen. Daarnaast doet de invoering van de toets aan het 90%-criterium voor kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen meer recht aan het gelijkheidsbeginsel. Het uitgangspunt is nu dat alle soorten instellingen aan dezelfde voorwaarden worden getoetst om als ANBI aangemerkt te kunnen worden.

Voor het antwoord op het verzoek van de leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP een nadere omschrijving van de SBBI's te geven moge ik verwijzen naar de beantwoording van de inbreng van de leden van de fractie van het CDA waarin vragen van gelijke strekking werden gesteld. Aanvullend kunnen hier enkele voorbeelden van SBBI's genoemd worden, zoals niet commerciële dorpshuizen, amateursportinstellingen, lokale scoutinggroepen, personeelsverenigingen en hobbyclubs. Desgevraagd kan ik de leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP meedelen dat er geen integriteitstoets voor SBBI's wordt ingevoerd en dat ik daar vooralsnog ook geen aanleiding toe zie. SBBI's worden niet als zodanig aangewezen. Controle komt enkel aan de orde bij verkrijgingen door SBBI's welke boven de vrijstelling van € 2000 komen. Deze leden vragen vervolgens of de uitvoeringslasten van de controle op de SBBI's zodanig zijn ingeschat dat controle op voldoende niveau kan worden uitgevoerd. Het antwoord op deze vraag is bevestigend: de controle op verkrijgingen van SBBI's maakt deel uit van het reguliere toezicht op vrijstellingen in de sfeer van schenk- en erfbelasting. Op dit punt worden geen problemen verwacht.

Het doet mij deugd dat de fracties van de ChristenUnie en de SGP allereerst opmerken dat het goed is dat er voor APV's een wettelijke regeling wordt getroffen. Bij de beantwoording van een vergelijkbare vraag van de leden van de PvdA-fractie heb ik reeds aangegeven dat de verwachte opbrengst naar mijn inzicht een «stevige» dekking vormt voor de tariefsverlaging in de Successiewet 1956. Mocht de verwachte dekking niet worden gerealiseerd of mocht de opbrengst groter zijn dan geraamd, dan vormt dat aanleiding voor de regering om te komen tot een nieuwe poli-

tieke afweging die met de Kamer zal worden besproken. Voorshands zie ik geen aanwijzingen de ramingen neerwaarts of opwaarts bij te stellen. De leden van de fracties van SGP en ChristenUnie vragen of er al bewegingen zichtbaar zijn bij betrokkenen om de gevolgen van deze wet voor hun vermogen te voorkomen, zoals emigratie. Ik heb tot op heden geen signalen ontvangen dat personen ons land willen verlaten vanwege het nieuwe regime inzake APV's. De adviespraktijk heeft dienaangaande niets gemeld, noch bij de Belastingdienst noch elders. Wel kan ik enkele tientallen gevallen van inkeer melden. Het gaat om trusts, stichtingen en foundations in het buitenland die de Belastingdienst niet kende en die in overleg met de gemachtigden fiscaal transparant worden gemaakt dan wel worden ontbonden.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP stellen enkele vragen met betrekking tot het partnerbegrip. Allereerst vragen zij hoe wordt omgegaan met situaties waarin personen wel apart wonen, maar om principiële niet willen scheiden. Het gaat hier dus om gehuwde personen. Gehuwde personen die niet gescheiden zijn, zijn voor de toepassing van de Successiewet 1956 elkaars partner, ook al wonen zij niet bij elkaar. Met situaties van polygamie is in het nieuwe partnerbegrip geen rekening gehouden. In de nieuwe definitie van het partnerbegrip in de Successiewet 1956 wordt immers ervan uitgegaan dat slechts twee personen elkaars partner kunnen zijn. Het is ondenkbaar dat in gevallen van polygamie daarvan wordt afgeweken.

Vervolgens wordt gevraagd naar de gevolgen van het aannemen van het amendement nr. 46, het voeren van een gezamenlijke huishouding gedurende minimaal vijf jaar. Wordt onder het voeren van een gezamenlijke huishouding ook begrepen de situatie waarin een kostganger al jaren op hetzelfde adres woont? Dat is in beginsel niet het geval. Van een gezamenlijke huishouding is alleen sprake als men samen voor de (kosten van de) huishouding zorgt of voor elkaar. Ingeval van kostgangers en van kamerverhuur is er geen gezamenlijke huishouding, maar een relatie die op commerciële basis is geschoeid en waarbij er geen (notariële) samenlevingscontract is, maar een huurcontract met een vaste prijs.

Inzake de uitzondering voor verdelingen als opgenomen in het vijfde lid van artikel 10 Successiewet 1956, de leden van de fracties van de SGP en de ChristenUnie vragen hiernaar, merk ik op dat de voorbeelden bij het amendement nr. 68 uitgaan van de veel voorkomende situatie van de verdeling van een nalatenschap waarbij de overbedeelde partij in geld een bedrag schuldig blijft aan de onderbedeelde(n). De tekst van de wet spreekt evenwel niet van «verdeling van een nalatenschap», doch slechts van verdeling. De veronderstelling van deze leden dat de uitzondering van het vijfde lid ook op verdelingen van andere gemeenschappen ziet, kan ik derhalve bevestigen.

Inzake de vragen van de leden van de fracties van SGP en ChristenUnie inzake het vijfde, zesde, zevende en negende lid van artikel 10 Successiewet 1956 hecht ik er aan de achtergrond van dit artikel nog eens uiteen te zetten. Artikel 10 is in de wet opgenomen vanuit de gedachte een dam op te werpen tegen het verkleinen van het met erfbelasting te belasten vermogen in die gevallen waarin de erflater zich bij leven geen voelbare offers behoeft te getroosten (zie de memorie van toelichting bij de indiening van de wet van 1956). Vanuit de gedachte van het tegengaan van uitholling van de toekomstige nalatenschap, beschrijft artikel 10 dat er van een fictieve verkrijging sprake is voor al hetgeen dat ten koste van het vermogen van erflater werd verkregen, in verband met een rechtshandeling of een samenstel van rechtshandelingen waarbij erflater partij was en in verband waarmee hij tot zijn overlijden het genot van een vruchtgebruik heeft gehad. De gedachte van het tegengaan van uitholling heeft

zich daarmee geconcretiseerd in een norm waarvan uitholling of het motief daartoe geen deel uitmaakt. Aangezien eigendomsrechten zijn omgezet in niet vererfbare genotsrechten, wordt de verkleining van het vererfbare vermogen aangenomen. Artikel 10 eist dan ook dat er iets ten koste van het vermogen van de erflater moet zijn gegaan in verband waarmee hij tot aan zijn overlijden een vruchtgebruik heeft gehad. In geval van een legaat van vruchtgebruik dat door een eerststervende partner ten gunste van de langstlevende gemaakt, is artikel 10 bij het overlijden van die langstlevende partner niet van toepassing. Er is in dat geval immers niets ten koste van het vermogen van de langstlevende gegaan, omdat de blote eigendom van het vermogen waarvan deze het vruchtgebruik had door (doorgaans) de kinderen direct uit de nalatenschap van de eerststervende is verkregen.

In geval sprake is van een legaat van goederen in volle eigendom, waarbij de langstlevende partner de inbrengsom schuldig blijft, gaat er wel iets ten koste van diens vermogen. De langstlevende erkent een bedrag schuldig, waarvoor hij zich tijdens zijn leven geen voelbaar offer heeft getroost. Daarom is in dit geval wel voldaan aan de omschrijving van het eerste lid van artikel 10. Het zesde lid van dat artikel zondert deze figuur in de situatie van volle eigendom echter uit van de toepassing van de fictiebepaling. Dat zou naar mijn mening ook moeten gelden voor de rente die op deze vordering wordt bijgeschreven, voor zover die rente op basis van een rentevaststelling als bedoeld in artikel 1, derde lid van de wet, is vastgesteld. Zoals ik hiervoor bij een aanverwante vraag van de CDA-fractie heb aangegeven, zal ik hieraan bij beleidsbesluit tegemoet komen. Inzake onderdeel a van het zevende lid, waarin de zogenoemde blooteigendomsrechten zijn uitgesloten van de toepassing van artikel 10, speelt rente uit de aard van die rechten, geen rol. Onderdeel b van dat lid ziet op vorderingen in verband met het invoeren van de legitieme op grond van het Burgerlijk Wetboek. Ik geef hierbij aan dat artikel 10 evenmin zal zien op de rente op deze vorderingen die voortvloeit uit artikel 4:84 van het Burgerlijk Wetboek.

Het negende lid van artikel 10 ten slotte ziet met name op een variant op ik-opa-testamenten met een lastbevoordeling. In de nota naar aanleiding van het verslag heb ik aangegeven welke vorm een grootouder kan kiezen om het kleinkind iets na te laten waarvan zijn kind (ouder van het kleinkind) bij diens leven het genot heeft, zonder dat dit leidt tot toekomstige toepassing van artikel 10 in zijn huidige vorm. Dat is de vorm waarbij het kind het vruchtgebruik en het kleinkind de blote eigendom verkrijgt. De vorm van een ik-opa-testament met een lastbevoordeling, waarbij het uithollen van het vermogen van het kind voorzienbaar en beoogd is, is een schoolvoorbeeld van een situatie die onderworpen dient te zijn aan het regime van artikel 10. Het negende lid is bedoeld om zeker te stellen dat naast de ik-opa met lastbepaling ook de varianten op dit thema onder het bereik van artikel 10 vallen. Een versoepeling van deze bepaling komt mij dan ook bepaald ongewenst voor. Het negende lid verklaart het eerste lid mede van toepassing in de in dat lid omschreven situaties. Indien zich één van deze situaties voordoet, zoals bij een zogenoemde Denekamp-clausule bij een wettelijke verdeling of een ouderlijke boedelverdeling het geval is, is artikel 10, negende lid, van toepassing en behoeft niet eerst nog aan de voorwaarden van het eerste lid (zoals de rechtshandeling) voldaan te worden. Ik kan de zorg van de leden van deze fracties dan ook wegnemen dat artikel 10 in geval van een zogenoemde Denekamp-clausule niet van toepassing zou zijn.

Inzake de vragen van de leden van deze fracties met betrekking tot artikel 9 Successiewet 1956 verwijs ik allereerst naar hetgeen hiervoor inzake een soortgelijke vraag van de leden van de CDA-fractie is geantwoord. Verder wil ik nog uitdrukkelijk aangeven dat de gewenste zekerheid met betrekking tot het feit dat rentedragendheid niet leidt tot heffing van inkomsten-

belasting over beleggingsvermogen, de fracties vragen naar deze zekerheid, al aanwezig is. Dit is reeds zo sinds de daartoe strekkende mededeling van de Belastingdienst uit 1992 (V-N1992/1161). De Hoge Raad bevestigde dit in zijn arrest van 2 juni 1993 (BNB 1993/248). Met ingang van de Wet inkomstenbelasting 2001 speelt dit vraagpunt in verband met box 3 in zijn geheel niet meer. Bij defiscalisering van de vorderingen en de schulden in de zin van artikel 5.4 Wet inkomstenbelasting 2001, is er sowieso geen sprake van fiscale gevolgen door een samengestelde of enkelvoudige berekende rente. Indien geen sprake is van defiscalisering van de vorderingen en de schulden, dan heeft het rentedragend worden van de rente geen enkel effect op enig heffingsmoment binnen box 3, omdat in box 3 de heffing afhankelijk is van het vermogen dat op de peildata aanwezig is. De enkelvoudige of samengesteld berekende rente zorgt alleen voor een andere waardering van de vorderingen in box 3.

De leden van de SGP en de ChristenUnie-fractie vragen of de eenmalig verhoogde schenkingsvrijstelling van € 50 000 ook gebruikt kan worden voor het aflossen van studieschulden. Voor het antwoord op deze vraag verwijs ik naar het antwoord op een soortgelijke vraag van de CDA-fractie hiervoor.

De leden van de SGP en de ChristenUnie-fractie vragen of de eenmalig verhoogde vrijstelling van € 50 000 kan worden gesplitst in een bedrag van € 26 000 dat wordt gebruikt voor de aanschaf van een woning en een bedrag van € 24 000 dat wordt gebruikt voor andere doeleinden, bijvoorbeeld inboedel. Ik heb geen bezwaar tegen een dergelijke splitsing, mits het bedrag dat voor andere doeleinden dan een woning of studie is bestemd niet meer bedraagt dan € 24 000. Verder gaat het hier om een eenmalige verhoging van de vrijstelling, zodat, afgezien van de gevallen die onder het overgangsrecht vallen, de twee bedragen niet in twee verschillende jaren kunnen worden geschonken.

De fracties van de SGP en de ChristenUnie vragen bevestiging dat maatregelen met betrekking tot defiscalisering in de inkomstenbelasting van erfrechtelijke vorderingen en schulden tussen ouders en kinderen met ingang van 1 januari 2011 kunnen worden gerealiseerd. Ik heb aan de Tweede Kamer toegezegd dat ik eind dit jaar of begin volgend jaar een brief zal sturen over de defiscalisering. De inhoud van de brief en eventuele reacties daarop van de Tweede Kamer kunnen dan worden meegenomen in het Belastingplan 2011.

De leden van de fracties van de ChristenUnie en de SGP vragen of inzicht kan worden gegeven in de werkelijke en de geprognosticeerde opbrengst van de Successiewet 1956 over de periode 2000–2020. De belastingontvangsten, waaronder de opbrengst successierechten, worden jaarlijks gerapporteerd in de Miljoenennota. Tabel 5 hieronder bevat de gerealiseerde kasopbrengsten successierechten voor de jaren 2000–2008, op basis van de Miljoenennota's 2001–2009.

Tabel 5: Opbrengst successierechten 2000–2008 op kasbasis x € mln

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1 483	1 307	1 695	1 460	1 511	1 709	1 810	1 877	1 795

De ramingen van de belastingontvangsten voor nog niet afgesloten belastingjaren blijven beperkt tot het lopende en het komende begrotingsjaar. In de Miljoenennota 2010 worden de kasopbrengsten voor 2009 en 2010 geraamd op € 1703 mln respectievelijk € 1713 mln. In de Najaarsnota

2009 is de kasraming successierechten voor 2009 met € 0,1 miljard naar boven bijgesteld. Voor verder in de toekomst gelegen jaren plegen door het ministerie van Financiën geen voorspellingen van de belastingopbrengst in absolute bedragen te worden gedaan. Met het CPB wordt aangenomen dat de belastingontvangsten op de lange termijn min of meer gelijk lopen met de ontwikkeling van het BBP. Rekening houdend met demografische veranderingen schat het CPB, in CPB Memorandum 2006, nr. 167, dat de ontvangsten aan successierechten zullen toenemen van 0,3% BBP thans tot 0,5% BBP in 2040. Zoals vermeld in de nota naar aanleiding van het verslag mag worden verwacht dat de opbrengst van de schenk- en erfbelasting als gevolg van de maatregelen in dit wetsvoorstel in de toekomst ongeveer 10% lager zal komen te liggen dan thans, waar overigens een overeenkomstige toename van de ontvangsten inkomstenbelasting tegenover staat (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 73). In termen van aandeel BBP valt een dergelijke mutatie, gegeven ook de onzekerheden omtrent de toekomst, weg in de afronding.

OSF, D66 en GroenLinks

Het doet mij plezier dat de fracties van de OSF en D66 hun waardering uitspreken over het wetsvoorstel en dat zij de verlichting van de belastingdruk en de vereenvoudiging als een aanzienlijke verbetering zien. Zij hebben nog wel enkele vragen over enkele onderdelen van de nieuwe wetgeving. De leden van de fractie van GroenLinks sluiten zich aan bij de vragen van de leden van de fracties van de OSF en D66.

De eerste twee vragen betreffen het partnerbegrip, en met name de wijze waarop een ouder en kind als partner aangemerkt kunnen worden. De leden van de fracties van OSF, D66 en GroenLinks trekken terecht de conclusie dat de verkrijging van het mantelzorgcompliment een voorwaarde is om als partner aangemerkt te kunnen worden. Hun tweede vraag op dit onderdeel is of er twee mantelzorgers tot partner verklaard kunnen worden. Dat is niet het geval. Binnen de opzet van de definitiebepaling van het partnerbegrip voor de Successiewet 1956 is het slechts mogelijk één partner te hebben. Indien personen gehuwd zijn, is de echtgenoot de partner. Bij samenwoners die niet gehuwd of geregistreerd zijn, gelden als eisen: meerderjarigheid, een gezamenlijke huishouding met een notarieel contract of gedurende langer dan vijf jaren, en geen verwantschap in de rechte lijn. Een uitzondering op deze laatste voorwaarde is de situatie waarin een bloedverwant in de rechte lijn een mantelzorgcompliment heeft gekregen. Een mantelzorgbehoevende kan per jaar slechts voor één persoon een compliment aanvragen. Ook om die reden is het niet mogelijk dat twee mantelzorgers beide tot partner verklaard kunnen worden.

Vervolgens vragen deze leden of het niet aanmerken van gehuwden die van tafel en bed gescheiden zijn als partner, niet in strijd is met het uitgangspunt dat het bestaan van een zorgplicht reden is om de aan het partnerschap gekoppelde hoge vrijstelling toe te kennen. Dat is mijns inziens niet het geval. Binnen de Successiewet 1956 worden personen die van tafel en bed gescheiden zijn op dezelfde wijze behandeld als personen die van echt gescheiden zijn. Civielrechtelijk verkeren zij ook, op het enkele punt van de ontbinding van het huwelijk na, in een vergelijkbare situatie. In beide situaties is de huwelijksgoederengemeenschap ontbonden en verdeeld, is er geen aansprakelijkheid meer voor de schulden door de ander aangegaan en is het wettelijk erfrecht bij versterf niet van toepassing. Bij beide categorieën van scheiding is er eventueel wel sprake van een – tijdelijke – alimentatieplicht. Bij beleidsbesluit is goedgekeurd dat in gevallen waarin erflater aan zijn ex-echtgenoot bij testament iets heeft nagelaten, op die verkrijging het echtgenotentarief

wordt toegepast in plaats van het niet-verwantentarief. Ik heb mij bij de behandeling in de Tweede Kamer van dit wetsvoorstel bereid verklaard dezelfde tegemoetkoming te geven aan personen die van tafel en bed zijn gescheiden.

Inderdaad is mijn streven erop gericht het partnerbegrip in de relevante wetgeving zoveel mogelijk te uniformeren, deze leden vragen daarnaar. Van stond af aan was evenwel duidelijk dat een volledige uniformering niet zou kunnen lukken, gelet op de verschillende karakters van de diverse wetgeving. Daarom is besloten tot het opnemen van een basispartnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, met de noodzakelijke afwijkingen in de relevante materiewetten. De aangenomen amendementen op het partnerbegrip in de Successiewet 1956 staan hieraan niet in de weg. Wel moge duidelijk zijn dat moet worden vastgesteld dat het uitgangspunt van het nieuwe uniforme partnerbegrip, te weten een objectief toetsbaar begrip, door de amendementen steeds meer onder druk komt te staan.

Per 1 januari 2010 wordt de vrijstelling van erfbelasting voor zieke en gehandicapte kinderen in de Successiewet 1956 verhoogd tot € 57 000. De leden van de fracties van de OSF, D66 en GroenLinks vragen of «deze categorie erfgenamen» op ondubbelzinnige wijze aan te wijzen is aan de hand van objectieve criteria. Ik wijs erop dat een specifieke vrijstelling voor deze categorie erfgenamen niet nieuw is in de Successiewet 1956: reeds sinds 1981 is een dergelijke vrijstelling in de Successiewet 1956 opgenomen. In 2009 is deze vrijstelling voor kinderen tot 23 jaar respectievelijk kinderen ouder dan 23 jaar groot € 13 658 respectievelijk € 10 323. De definitie voor deze «categorie» luidt: *kinderen die grotendeels op kosten van de overledene werden onderhouden en (...) ten gevolge van ziekte of gebreken vermoedelijk in de eerstkomende drie jaren buiten staat zullen zijn om met arbeid die voor hun kracht berekend is, de helft te verdienen van hetgeen lichamelijk en geestelijk gezonde personen van gelijke leeftijd in staat zijn aan inkomen uit arbeid te verwerven*. De in deze definitie genoemde criteria zijn goed hanteerbaar en controleerbaar in de uitvoering door de Belastingdienst en er zijn dan ook geen problemen bekend bij de toepassing van deze vrijstelling.

De leden van de fracties van D66, OSF en GroenLinks vragen hoe de controleproblemen rond de eenmalige vrijstelling van schenkbelasting van € 50 000, ingeval de schenking gebruikt wordt voor aankoop van een eigen woning of voor betaling van studiekosten, in de praktijk zullen uitpakken. Op dit moment wordt nog onderzocht welke voorwaarden aan deze schenkingen moeten worden gesteld om ze toch zo goed mogelijk te kunnen controleren. Deze voorwaarden zullen worden opgenomen in een ministeriële regeling. Voor wat betreft de schenkingen voor de aanschaf van een woning wordt hierover overleg gevoerd met de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie.

Voorts vragen de leden van de fracties van D66, OSF en GroenLinks of de thans voorgestelde volledige vrijstelling in artikel 35b voor de verkrijging van ondernemingsvermogen tot een waarde van € 1 mln en een vrijstelling van 83% voor de verkrijging die boven € 1 000 000 uitgaat, niet nog meer dan het oorspronkelijke voorstel leidt tot scheve verhoudingen met de gebruikelijke vrijstellingen en of het verschil nog verdedigd kan worden met het motief van een feitelijk kleinere draagkracht en het motief om ondernemerschap te willen stimuleren. Ook vragen zij of het gelijkheidsbeginsel zich niet tegen een dergelijk groot verschil in behandeling van een verkrijger van ondernemersvermogen enerzijds en ander vermogen anderzijds verzet. Ik kan de leden meedelen dat de 100% vrijstelling per objectieve onderneming wordt verleend en niet per verkrijger.

Hierdoor zullen het met name de kleinere ondernemingen zijn die van de 100% vrijstelling kunnen profiteren. De regeling is ook bedoeld voor de midden en kleinbedrijven. Juist de grotere bedrijven zullen meer succesrecht gaan dragen door een verlaging van het vrijstellingspercentage van 90% naar 83%. Voor het overige verwijs ik naar hetgeen ik bij soortgelijke vragen bij de PvdA-fractie heb geantwoord.

De leden van de fracties van OSF, D66 en GroenLinks vragen of de transparantie bij APV's niet gebruikt kan worden om altijd de Nederlandse belastingen te heffen en daartegenover de in het buitenland verschuldigde belasting te compenseren. Op zich is dit een interessante optie die ook tijdens het concipiëren van het wetsvoorstel is overwogen. Maar uiteindelijk is hiervoor niet gekozen om met name dubbele belastingheffing te voorkomen en vanuit het perspectief dat vestiging in (verdrags-)landen met een reële heffing op het niveau van het APV niet wordt belemmerd. Artikel 4.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen 10a en 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kennen een vergelijkbare systematiek waar ook rekening wordt gehouden met reële of compenserende heffingen in het buitenland. Indien mij echter signalen bereiken dat de ramingen niet kunnen worden gehaald of misbruik of onbedoeld gebruik wordt gemaakt van de APV's in landen met een vermeende reële heffing, zal ik de optie van de leden van de fracties van OSF en D66 serieus in heroverweging nemen. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de situatie dat bepaalde landen op papier een reële of compenserende heffing gaan invoeren die evenwel blijkt gekunsteld of moeilijk controleerbaar te zijn.

De leden van de fracties van de OSF, D66 en GroenLinks vragen waarom een gift aan een SBBI niet in aanmerking komt voor de giftenaftrek, maar een periodieke gift aan een vereniging met meer dan 25 leden wel aftrekbaar is in de inkomstenbelasting.

Voorafgaand aan het antwoord hecht ik er aan op te merken dat de regeling voor periodieke giften aan verenigingen met meer dan 25 leden al jarenlang bestaat en in beginsel losstaat van het voorstel voor de SBBI-vrijstelling. De verenigingen met meer dan 25 leden die een sociaal belang behartigen zullen straks naast het gebruik van de periodieke giftenregeling in de inkomstenbelasting ook in aanmerking komen voor de SBBI-vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting. De toepassing van de SBBI-vrijstelling heeft echter niet tot gevolg dat in alle gevallen de aftrek van periodieke giften van toepassing is. Die aftrek zal slechts van toepassing zijn bij SBBI's in de vorm van een vereniging met meer dan 25 leden. De groep SBBI's en de groep van de verenigingen met meer dan 25 leden overlappen elkaar naar verwachting in belangrijke mate, waardoor cumulatie van de twee regelingen plaats kan vinden. Maar voor de toepassing van de fiscale regelgeving blijven het twee verschillende doelgroepen.

Ook vragen de leden van de fracties van de OSF, D66 en GroenLinks of door de belastinginspecties verschillend beoordeeld gaat worden wat betreft het wel of niet zijn van een SBBI. De beoordeling is in handen van de Inspecteur Successie met een kleine technische organisatie op slechts drie locaties. Door deze kleinschaligheid is de beleidsafstemming en gelijke behandeling gewaarborgd.

De leden van de fracties van OSF en D66 hebben bemerkt dat door ANBI's wordt gevreesd voor extra administratieve lasten en langdurige onduidelijkheid.

Het doet mij genoegen dat ik die vrees weg kan nemen. Alle ANBI's hebben inmiddels een brief van de Belastingdienst ontvangen waarin de nieuwe ANBI-regeling wordt toegelicht. In de bijlage bij de brief hebben de ANBI's ook een eenvoudig antwoordformulier – één A4 formaat –

ontvangen waarop ze met ja of nee kunnen aangeven of ze aan de nieuwe voorwaarden voldoen. Naar verwachting kunnen vrijwel alle ANBI's deze vraag zonder uitvoerig administratief onderzoek kunnen beantwoorden. Als ANBI's op het antwoordformulier aangeven dat ze aan de nieuwe voorwaarden voldoen en het formulier voor 6 januari 2010 terugsturen, dan blijft op deze ANBI's de ANBI-regeling van toepassing. Als een ANBI op het formulier aangeeft dat ze aan de voorwaarden niet voldoet of het antwoordformulier niet terugstuurt, dan zal haar ANBI-status per 1 februari 2010 komen te vervallen. De administratieve lasten zijn dus zeer beperkt en van langdurige onduidelijkheid kan in mijn ogen geen sprake zijn.

De fractieleden van OSF, D66 en GroenLinks merken op klachten te vernemen over het gebrek aan rechtszekerheid voor ANBI's door steeds veranderende regelgeving en vragen of er plannen zijn verdere wijzigingen aan te brengen in de fiscale positie van ANBI's. Er zijn op dit moment geen plannen om de ANBI-regeling opnieuw aan te passen. Ik heb echter toegezegd dat de nieuwe ANBI-regeling in het jaar 2010 met de sector wordt geëvalueerd. Ik kan niet uitsluiten dat die evaluatie tot aanpassingen van de ANBI-regeling zal leiden.

De leden van de fracties van OSF, D66 en GroenLinks vragen om uit te leggen waarom onderbedelingsvorderingen die ontstaan bij toepassing van het wettelijk erfrecht en die geen onmiddellijke opbrengsten voor de verkrijger opleveren, wel meteen worden belast met erfbelasting. Hierop wil ik allereerst antwoorden dat erfbelasting wordt geheven over de waarde in het economische verkeer van de verkrijging. Dat geldt ook voor de heffing over de verkrijging van een onderbedelingsvordering. Hoewel een dergelijke vordering geen onmiddellijke opbrengsten genereert, heeft hij wel een waarde die wordt bepaald met inachtneming van de niet-opeisbaarheid van de vordering. Verder is bij toepassing van het wettelijk erfrecht de langstlevende echtgenoot, die de beschikking over het vermogen heeft, op grond van het Burgerlijk Wetboek verplicht de door de kinderen verschuldigde erfbelasting te voldoen. Ik heb overigens wel overwogen om dergelijke vorderingen en de daarmee corresponderende schulden te defiscaliseren, maar daar heb ik vooralsnog van af gezien. Zoals ik al eerder in een brief aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17) heb medegedeeld, is uit een analyse gebleken dat een volledige doorvoering van defiscalisering van vorderingen en rente, bij een wettelijke verdeling en daarmee vergelijkbare testamentvormen, vooral lijkt te leiden tot een verschuiving van de belastingdruk juist naar de groep die ik meer zou willen ontzien. Dit betreft vooral die nalatenschappen waarbij op geen enkele wijze sprake is van het ontgaan van erfbelasting. Na invoering zouden de opbrengsten van de defiscalisering pas over een aantal jaren naar voren komen en aanvankelijk, zelfs zonder een adequaat overgangsrecht, de opbrengst van de belastingen op schenken en erven negatief beïnvloeden. De voorwaarde van budgettaire neutraliteit brengt dan mee dat er dan geen sprake had kunnen zijn van een substantiële verlaging van de tarieven.

Ten slotte verwijzen de leden van de fracties van OSF, D66 en GroenLinks naar een voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad over de bevoegdheid, het toepasselijk recht, de erkenning en de tenuitvoerlegging van beslissingen en authentieke akten op het gebied van erfopvolging en betreffende de instelling van een Europese erfrechtverklaring. Daarin wordt de gewone verblijfplaats van een overledene aangewezen als criterium voor de bepaling van het toepasselijke erfrecht en de voor die toepassing bevoegde autoriteit. Deze leden vragen of een dergelijke Europese regeling invloed zal hebben op de toepasselijkheid van de in het Nederlandse erfrecht geldende 10 jaarsfictie bij emigratie,

op de toepasselijkheid van de nieuwe regels voor het APV of van andere onderdelen van ons erfrecht.

Bij de beantwoording van de vraag ga ik ervan uit dat met erfrecht in de vraag beide keren erfbelasting bedoeld wordt. In dit verband wijs ik erop dat er onderscheid dient te worden gemaakt tussen erfrecht en erfbelasting. Erfrecht is het geheel van rechtsregels en wetsbepalingen, dat de civielrechtelijke overgang van de nalatenschap op de erfgenaam regelt (de vererving) en is opgenomen in het Burgerlijk Wetboek (Boek 4). Vererving kan plaatsvinden op basis van een testament, maar ook zonder testament. Wanneer er geen testament is gemaakt, bepaalt de wet (het Burgerlijk Wetboek) wie de *erfgenamen* zijn. Erfbelasting is een belasting die grond van de Successiewet 1956 wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde (*de erflater*).

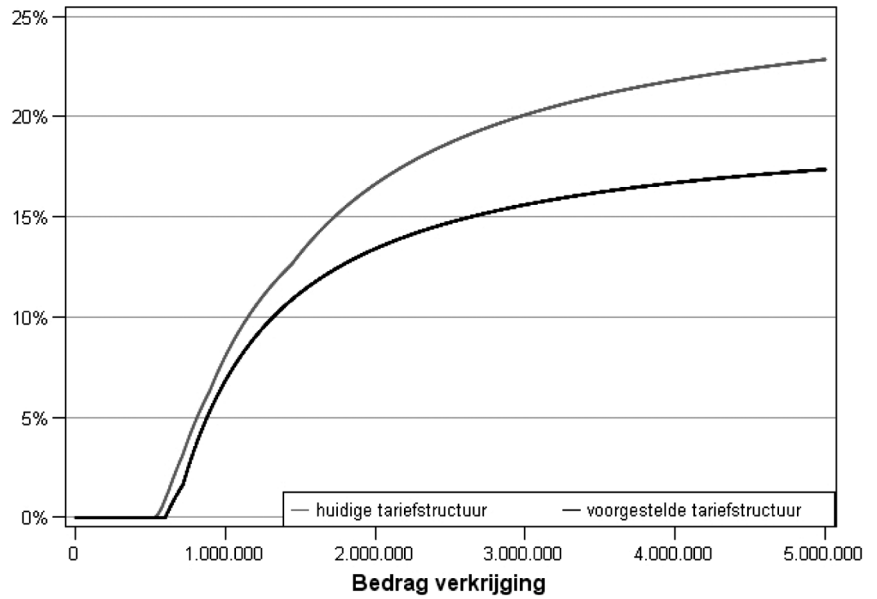
Het voorstel van de Europese Commissie (EC) voor een Verordening, waarnaar de fractieleden verwijzen, neemt de staat waar de erflater zijn laatste gewoonlyke verblijfplaats had, als criterium voor de vaststelling welk erfrecht van toepassing is op een nalatenschap en welke autoriteit bevoegd is voor die toepassing, zoals zij terecht opmerken. Bovendien bevat het voorstel de mogelijkheid dat de erflater zelf vooraf kiest voor het erfrecht van de staat waarvan hij de nationaliteit bezit. Het voorstel ziet echter alleen op het erfrecht, en niet op de erfbelasting. De erfbelastingwetgevingen van de EU-lidstaten worden dan ook niet geraakt door het voorstel, zoals de toelichting bij het voorstel van de EC ook expliciet vermeldt. De erfbelastingwetgeving blijft de uitsluitende bevoegdheid van de lidstaten. Zou als gevolg van het voorstel het erfrecht van een andere EU-lidstaat dan Nederland van toepassing worden op een nalatenschap, dan wordt daardoor niet automatisch de erfbelastingwetgeving van die andere EU-lidstaat van toepassing. Het voorstel van de EC heeft zodoende geen gevolgen voor het wetsvoorstel modernisering Successiewet 1956. Overigens bestaat er nu reeds in het Nederlandse recht een regeling voor het toepasselijke erfrecht. Derhalve kan het nu al voorkomen dat de staat waarvan het erfrecht van toepassing is, niet Nederland is, terwijl wel de Nederlandse erfbelasting van toepassing is. De Nederlandse regeling voor het toepasselijke erfrecht is opgenomen in de Wet conflictenrecht erfopvolging (Stb. 1996, 457) en volgt het Haags Erfrechtverdrag 1989 (Trb. 1994, 49).

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

Vergelijking effectieve belastingdruk huidige en voorgestelde tariefstructuur volgens gewijzigd voorstel van wet

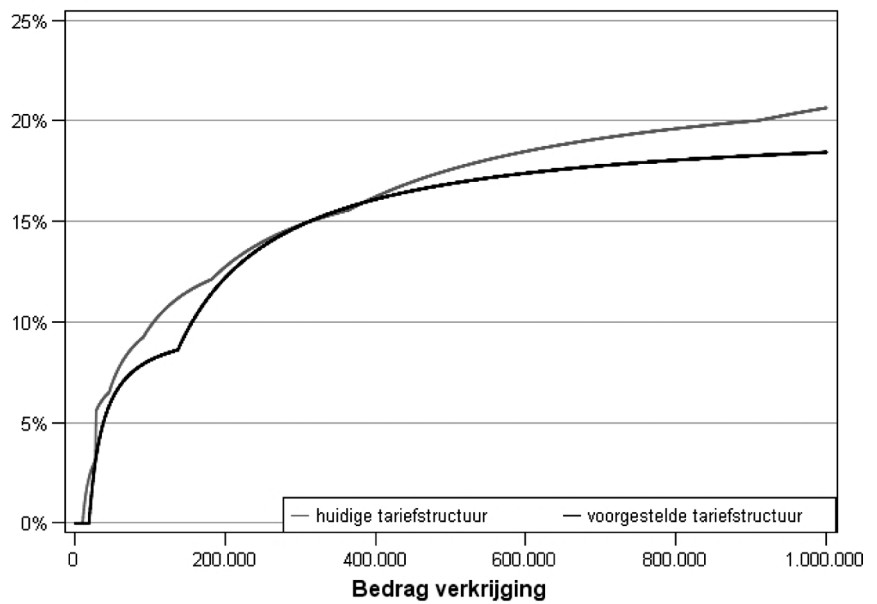
Figuur 1: Partners - Erfbelasting

Effectief tarief



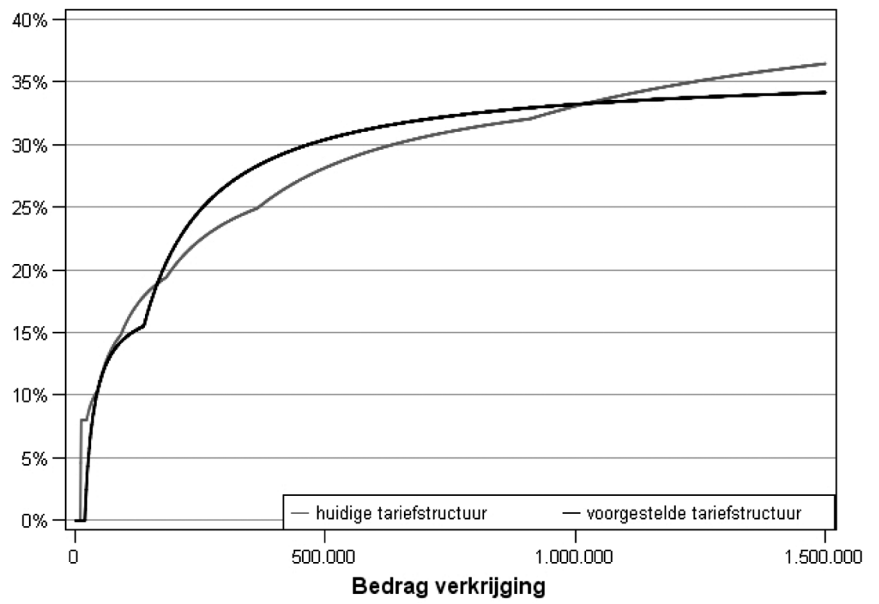
Figuur 2: Kinderen - Erfbelasting

Effectief tarief



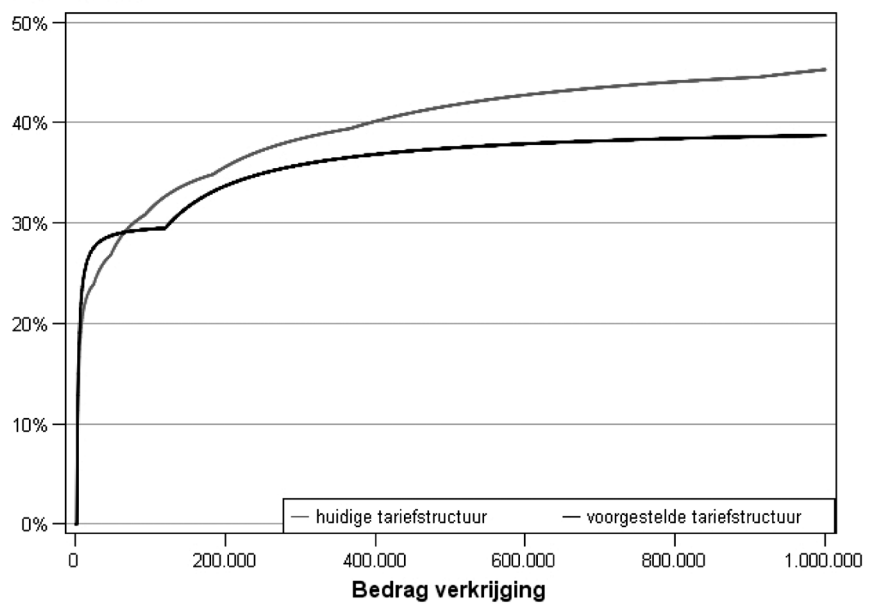
Figuur 3: Kleinkinderen – Erfbelasting

Effectief tarief



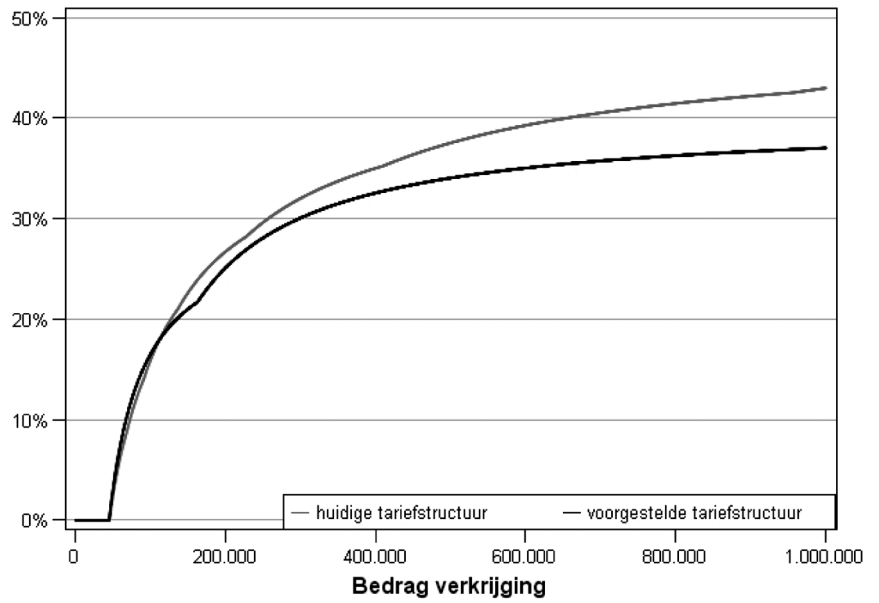
Figuur 4: Broers en zussen – Erfbelasting

Effectief tarief



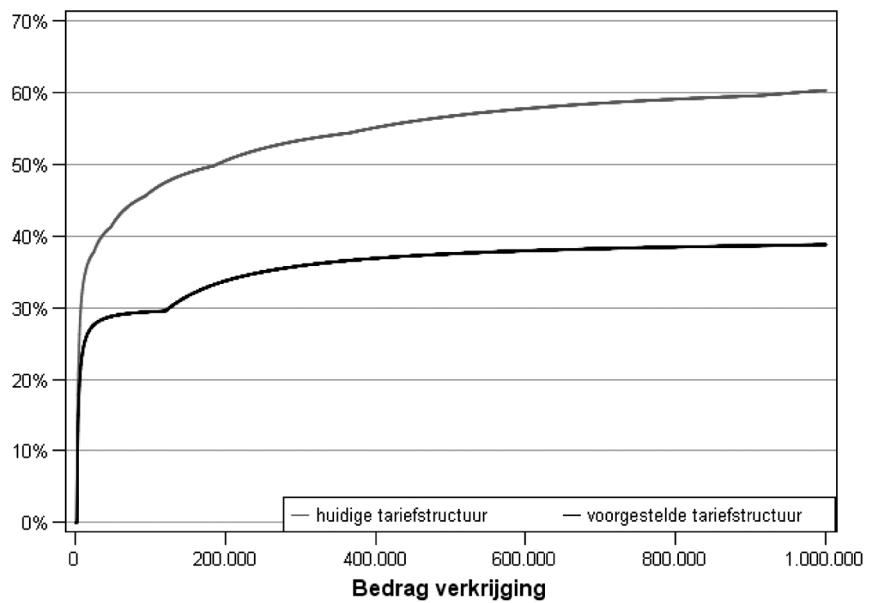
Figuur 5: Ouders – Erfbelasting

Effectief tarief



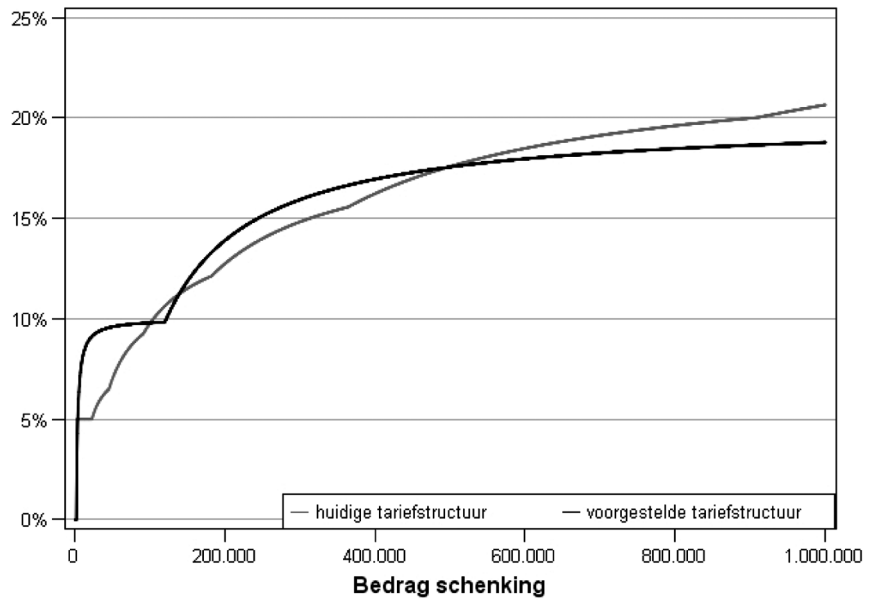
Figuur 6: Derden, neven en nichten – Erfbelasting

Effectief tarief



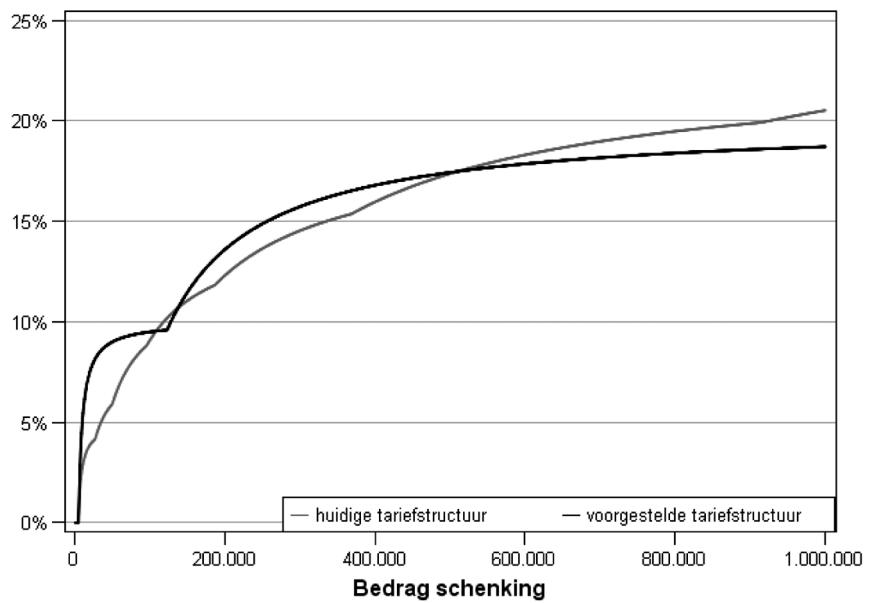
Figuur 7: Partners – Schenkbelasting

Effectief tarief



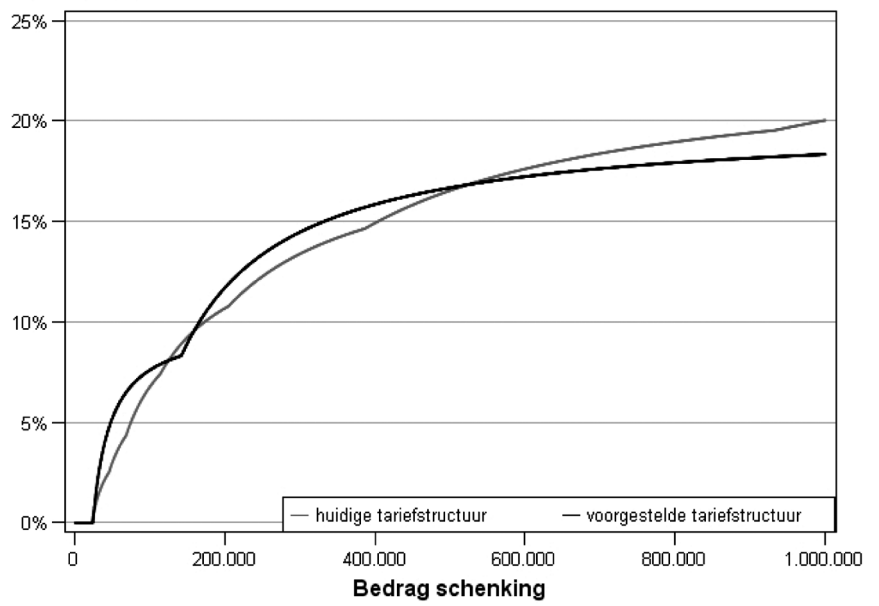
Figuur 8: Kinderen – Schenkbelasting (jaarlijkse vrijstelling)

Effectief tarief



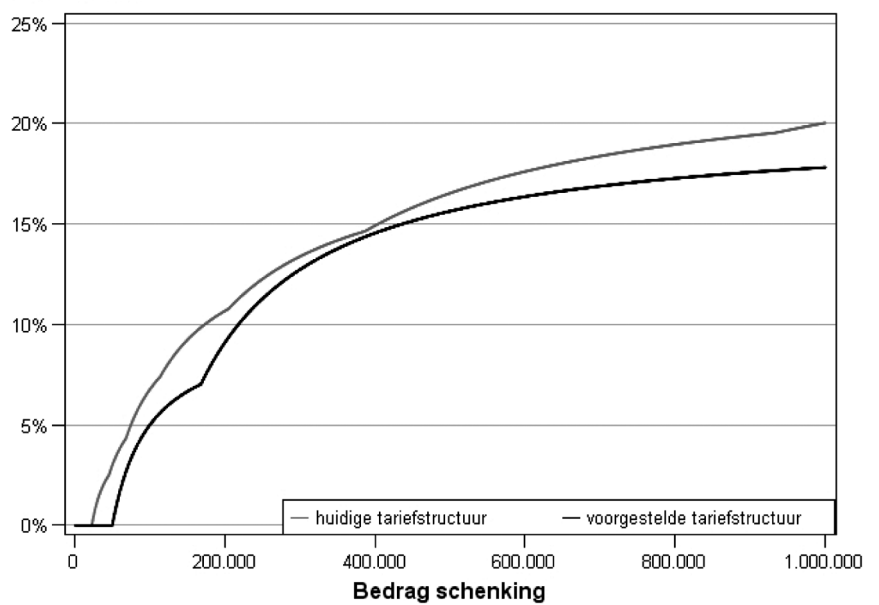
Figuur 9: Kinderen – Schenkbelasting (eenmalige vrijstelling)

Effectief tarief



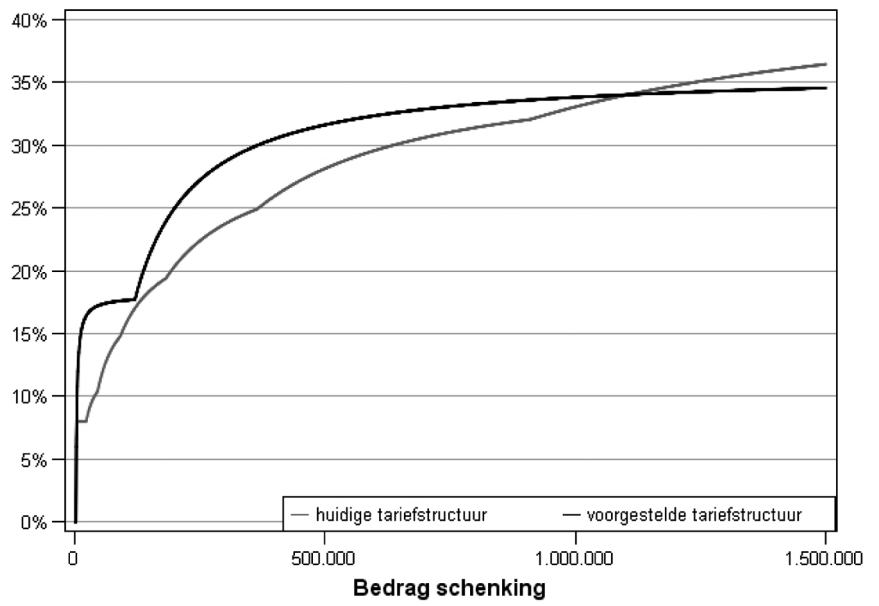
Figuur 9a: Kinderen – Schenkbelasting (verhoogde eenmalige vrijstelling)

Effectief tarief



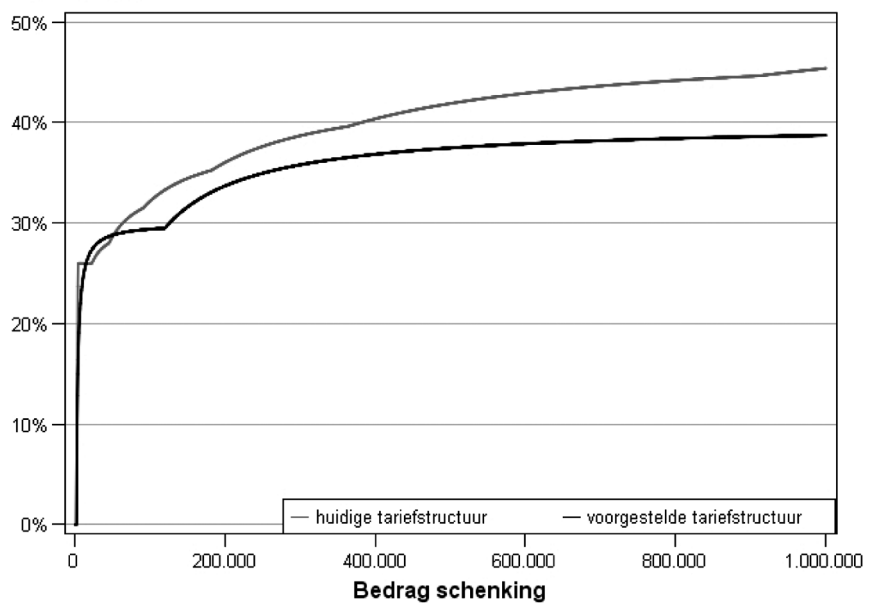
Figuur 10: Kleinkinderen – Schenkbelasting

Effectief tarief



Figuur 11: Broers en zussen/Ouders – Schenkbelasting

Effectief tarief



Figuur 12: Derden, neven en nichten – Schenkbelasting

Effectief tarief

