

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)

Nr. 16

TWEEDE NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 6 oktober 2009

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

1

Artikel I wordt als volgt gewijzigd:

a. Onderdeel H komt te luiden:

H. **Artikel 9** komt te luiden:

Artikel 9

1. Geldvorderingen die zijn ontstaan als gevolg van een verkrijging krachtens erfrecht worden ongeacht de hoogte van de rente die zij op grond van een uiterste wilsbeschikking of op grond van een rentevaststelling als bedoeld in artikel 1, derde lid, dragen, in aanmerking genomen voor ten hoogste de nominale waarde.

2. Ingeval een geldvordering als bedoeld in het eerste lid ten gevolge van of na het overlijden van de schuldenaar opeisbaar wordt, onderscheidenlijk tijdens het leven van de schuldenaar opeisbaar wordt of wordt afgelost, en deze vordering op grond van een uiterste wilsbeschikking of op grond van een rentevaststelling als bedoeld in artikel 1, derde lid, een rentebestanddeel bevat dat hoger is dan indien de vordering een samengestelde rente had gedragen naar het percentage, bedoeld in artikel 21, dertiende lid, wordt het deel van de rente dat uitgaat boven de rente die bij het hiervoor bedoelde percentage zou zijn opgebouwd, zondig in afwijking van artikel 1, derde lid, voor de toepassing van deze wet geacht door de schuldeiser krachtens erfrecht, onderscheidenlijk krachtens schenking te zijn verkregen van de schuldenaar.

3. In afwijking van het tweede lid wordt het deel van de rente, bedoeld in dat lid, dat wordt betaald door de uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in de artikelen 19 of 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek, bij het overlijden van de langstlevende ouder of stiefouder, bedoeld in die artikelen, geacht krachtens erfrecht van die ouder of stiefouder te zijn

verkregen. Op het moment dat de ouder of stiefouder afziet van het vruchtgebruik, bedoeld in de artikelen 19 of 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek, dan wel daarvan afstand doet, is het bepaalde in de eerste volzin niet of niet langer van toepassing en wordt de in de eerste volzin bedoelde rente geacht krachtens schenking van de langstlevende ouder of stiefouder te zijn verkregen.

b. Het in onderdeel I opgenomen **artikel 10** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid wordt «artikel 21, elfde lid» vervangen door: artikel 21, dertiende lid.
2. In het vijfde lid wordt «deze verdeling» vervangen door «de overeenkomst daartoe» en wordt aan het slot toegevoegd « en die verdeling binnen twee jaar na het overlijden tot stand komt».
3. Aan het artikel worden drie leden toegevoegd, luidende:
 6. Dit artikel is niet van toepassing indien het vruchtgebruik, bedoeld in het eerste lid, bestaat uit een vruchtgebruik van een geldsom dat is ontstaan doordat bij een legaat tegen inbreng van die geldsom, de inbreng op basis van een testamentaire bepaling schuldig is gebleven. De eerste volzin is niet van toepassing voor zover de schuldig gebleven inbreng direct of indirect verband houdt met de verkrijging door de erflater van een vruchtgebruik dat ten gevolge van het overlijden van de erflater teniet gaat.
 7. Voor de toepassing van dit artikel wordt de overdracht van de blote eigendom als gevolg van de uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in de artikelen 19 of 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek niet aangemerkt als een rechtshandeling in de zin van dit artikel.
 8. Indien bij iemand ten aanzien van wie dit artikel zou zijn toegepast indien hij ten tijde van het overlijden van de erflater nog in leven zou zijn geweest, artikel 7 van toepassing zou zijn geweest, vindt ten aanzien van zijn rechtsopvolgers krachtens erfrecht laatstgenoemd artikel toepassing naar rato van hun verkrijging op grond van dit artikel.

c. In het in onderdeel J opgenomen **artikel 11**, eerste lid, wordt «overeenkomst» telkens vervangen door: vennootschapsovereenkomst.

d. Het in onderdeel N opgenomen **artikel 15** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid komt te luiden:
 1. Van een geldlening die geen rente draagt, of een rente draagt die lager is dan het percentage, bedoeld in artikel 21, dertiende lid, en welke lening rechtens dan wel in feite direct opeisbaar is of dat op enig moment wordt, wordt de schuldeiser vanaf de dag waarop de lening opeisbaar wordt voor de toepassing van deze wet geacht van dag tot dag een vruchtgebruik aan de schuldenaar te hebben geschonken.

2. Het derde lid vervalt.

d. Aan het in onderdeel O opgenomen **artikel 16**, eerste lid, wordt een volzin toegevoegd, luidende: De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot bezittingen en schulden als bedoeld in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 die zonder toepassing van dat lid tot het overlijden van de erflater zouden zijn toegerekend aan die erflater, en met ingang van zijn overlijden aan zijn erfgenamen.

e. Aan het in onderdeel P opgenomen **artikel 17**, eerste lid, wordt een volzin toegevoegd, luidende: De eerste volzin is van overeenkomstige

toepassing met betrekking tot al wat wordt verkregen, op andere wijze dan bedoeld in artikel 16, ten laste van bezittingen als bedoeld in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, met dien verstande dat in dat geval wordt geacht te zijn verkregen van de persoon of personen waaraan die bezittingen zonder toepassing van dat lid zouden zijn toegerekend.

f. Na onderdeel Q wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

Qa. In **artikel 19**, eerste lid, onderdeel d, wordt «artikel 282 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek» vervangen door: artikel 282 of 292 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek.

g. Het in onderdeel S, onder 4, opgenomen **artikel 21**, zevende en achtste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In het zevende lid wordt «van de eerste en tweede volzin» vervangen door: van het vijfde en zesde lid.

2. In het achtste lid wordt na «waardegegeven» een komma geplaatst.

h. In onderdeel U wordt de tabel vervangen door:

Gedeelte van de belaste verkrijging tussen	en	I. indien verkregen door partner of afstammelingen in de rechte lijn ¹	II. in overige gevallen
€ 0	€ 125 000	10%	30%
€ 125 000 en hoger		20%	40%

¹ Voor afstammelingen in de tweede of verdere graad bedraagt de belasting het ingevolge deze kolom verschuldigde, vermeerderd met 80% daarvan.

i. Onderdeel W, onder 2, wordt vervangen door:

2. Het derde lid komt te luiden:

3. Het eerste lid is niet van toepassing op schenkingen van een partner aan zijn partner.

3. Het vierde lid vervalt.

j. Het in onderdeel AH opgenomen **artikel 35c** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het vierde lid, onderdeel c, wordt «hield een medegerechtigdheid» vervangen door: een medegerechtigdheid hield.

2. Het vijfde lid wordt vervangen door:

5. Ingeval het lichaam waarin de erflater of schenker een aanmerkelijk belang als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, hield een belang heeft in een ander lichaam, worden voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen de bezittingen en schulden van dat andere lichaam, met inachtneming van de omvang van dat belang, toegerekend aan eerstbedoeld lichaam, mits:

a. de erflater of schenker in dat andere lichaam indirect een aanmerkelijk belang hield als bedoeld in afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, of

b. de erflater of schenker in dat andere lichaam indirect een belang hield van minder dan 5% doch ten minste 0,5% en:

1°. dat belang bij een van zijn rechtsvoorgangers krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of schenking een indirect aanmerkelijk belang heeft gevormd als bedoeld in onderdeel a;

2°. dat belang uitsluitend is verwaterd door vererving, overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of schenking, en

3°. direct voorafgaande aan de verwatering van dat belang tot beneden de 5% dat andere lichaam een onderneming dreef of een medegerechtigdheid hield als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c.

Ingeval het aandelenkapitaal van de vennootschap waarin de erfflater of schenker indirect een belang hield uit meerdere soorten aandelen bestaat, geschiedt de toerekening met inachtneming van de waarde in het economische verkeer van die aandelen. Dit lid vindt met betrekking tot indirect gehouden preferente aandelen alleen toepassing indien deze zijn uitgegeven in het kader van een bedrijfsoverdracht die voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden.

3. Het zesde lid vervalt.

4. Het zevende tot en met negende lid worden vernummerd tot zesde tot en met achtste lid.

k. Aan het in onderdeel AH opgenomen artikel 35e, vierde lid, wordt een volzin toegevoegd, luidende: Ingeval met betrekking tot de in de eerste volzin bedoelde gewone aandelen niet wordt voldaan aan het eerste lid, onderdeel c, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling met betrekking tot de preferente aandelen, bedoeld in artikel 35c, vierde lid, overeenkomstig artikel 35b, zesde lid, naar evenredigheid.

l. In onderdeel AQ, onder 2, komt de eerste volzin te luiden: In het tweede lid wordt «het recht dat» telkens vervangen door «de belasting die» en wordt «het recht» telkens vervangen door «de belasting».

2

In **artikel VII**, onderdeel A, onder 1, wordt «het volgens de aanslag verschuldigde recht» vervangen door: het volgens de opgelegde aanslag verschuldigde recht.

3

Artikel XII wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel b, wordt «het in artikel I, onderdeel B, voorgestelde artikel 1a, onderdeel c, van de Successiewet 1956 voor het eerst toepassing vindt met ingang van 1 juli 2010 en met dien verstande dat indien een akte als bedoeld in artikel 1a, vierde lid, onderdeel c van de Successiewet 1956 is verleden in de periode tot 1 juli 2010» vervangen door: het in artikel I, onderdeel B, opgenomen artikel 1a, onderdeel c, van de Successiewet 1956 voor het eerst toepassing vindt met ingang van 1 januari 2011 en met dien verstande dat indien een akte als bedoeld in artikel 1a, vierde lid, onderdeel van de Successiewet 1956 is verleden in de periode tot 1 januari 2011.

2. In het derde lid, wordt «Artikel 25, tiende, elfde en twaalfde lid, van de Invorderingswet 1990, zoals die leden luiden op 31 december 2009, blijft van toepassing» vervangen door: De artikelen 24, achtste lid, 25, elfde, twaalfde en dertiende lid, en 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990, zoals die leden luiden op 31 december 2009, alsmede de daarop berustende bepalingen blijven van toepassing.

3. Aan het artikel wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Indien ter zake van een schuldiggerkenning uit vrijgevigheid die is gedaan vóór de inwerkingtreding van deze wet, een rente is afgesproken

waarvan de betrokkenen in redelijkheid mochten aannemen dat deze zakelijk was en deze rente lager is dan de rente, bedoeld in het ingevolge artikel I, onderdeel I, ingevoerde artikel 10, derde lid, van de Successiewet 1956, treedt voor de toepassing van artikel 10, derde lid, van de Successiewet 1956 de hiervoor bedoelde overeengekomen rente, voorzover deze is afgesproken vóór de inwerkingtreding van deze wet, in plaats van de in artikel 10, derde lid, van de Successiewet 1956 bedoelde rente.

Toelichting

In de nota naar aanleiding van het nader verslag is een aantal wijzigingen op het vlak van de fictiebepalingen aangekondigd die in deze nota van wijziging zijn opgenomen. Ook wordt een wijziging voorgesteld in de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) ter zake van verwaterde aanmerkelijkbelangpakketten. Al deze worden hierna in de onderdeelsgewijze toelichting nader toegelicht. Daarnaast bevat deze tweede nota van wijzigingen nog enkele wijzigingen die niet eerder zijn aangekondigd, maar wel strekken tot een verbeterd wetsvoorstel. Zo wordt artikel 19 van de Successiewet 1956 aangevuld opdat kinderen die krachtens testament onder gezamenlijke voogdij staan, het kindstarief deelachtig worden, net als kinderen die door de rechter onder gezamenlijke voogdij zijn geplaatst. De tarieftabel wordt aangepast door in de derde kolom het woord «kinderen» te vervangen door «afstammelingen in de rechte lijn», hetgeen juridisch zuiverder is. In artikel 26 van de Successiewet 1956 – een anti-misbruikbepaling – wordt de gelijkstelling tussen partners en echtgenoten verder doorgetrokken. In de inwerkingtredingsbepaling is voorzien in een overgangsregeling in verband met de aanpassing in artikel 10 van de Successiewet 1956 inzake in de schuldigerekeningen uit vrijgevigheid die voor de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel hebben plaatsgevonden tegen een destijds zakelijk geachte rente. Voorts worden enkele misslagen in het wetsvoorstel hersteld. Deze hebben geen inhoudelijke betekenis en worden dan ook niet nader toegelicht.

Onderdeelsgewijze toelichting

Onderdeel 1, onder a

Artikel I, onderdeel H (artikel 9 Successiewet 1956)

In deze tweede nota van wijziging is een nieuwe opzet voor het in de eerste nota van wijziging voorgestelde artikel 9 van de Successiewet 1956 opgenomen. Het bij die eerste nota van wijziging voorgestelde artikel 9 heeft betrekking op het geval waarin een geldvordering die is ontstaan krachtens erfrecht, een hogere samengestelde rente draagt dan de rente, bedoeld in artikel 21, dertiende lid, van de Successiewet 1956 (momenteel 6%). Het bovenmatige deel van de rente wordt bij het overlijden van de schuldenaar in de heffing van erfbelasting betrokken en bij betaling tijdens leven in de heffing van schenkbelasting. Het doel van de bepaling is te voorkómen dat de heffing van erfbelasting bij het overlijden van (doorgaans) de langstlevende ouder wordt ontgaan door kunstmatig gecreëerde hoge schulden aan de kinderen. In de in eerste instantie voorgestelde vorm van artikel 9 wordt dit doel maar ten dele bereikt. Er is bijvoorbeeld een lacune ingeval een hoge, enkelvoudige, rente wordt vastgesteld waarbij het opgebouwde bedrag aan rente gedurende een deel van de looptijd (veel) hoger is dan bij een samengestelde rente van 6%. De bij deze tweede nota van wijziging voorgestelde aanvulling vult deze lacune op.

Voorgesteld wordt de redactie van het in artikel I, onderdeel H, opgenomen artikel 9 van de Successiewet 1956 aan te passen. De hoofdlijn van het laatstgenoemde artikel blijft dat een bovenmatig deel

van een renteschuld weliswaar tot het passief behoort van de nalatenschap van de schuldenaar, maar voor de erfbelasting een fictieve verkrijging vormt voor de schuldeiser. Als de bovenmatige rentecomponent al bij leven opeisbaar wordt of wordt betaald, leidt dit tot een fictieve schenking door de schuldenaar. Als uitzondering daarop wordt geen fictieve schenking aangenomen in de situatie waarin aflossing van de overbedelingsschuld plaatsvindt door uitoefening van een zogenoemd bloot eigendomswilsrecht op grond van het wettelijk erfrecht, indien en voor zolang daarop een vruchtgebruik drukt ten gunste van de (voormalige) schuldenaar (de langstlevende ouder of stiefouder). Indien het vruchtgebruik voortduurt tot het overlijden van de langstlevende ouder of stiefouder vormt de rente op dat moment een fictieve erfrechtelijke verkrijging van die ouder onderscheidenlijk stiefouder.

In het eerste lid wordt bepaald dat een rentedragende vordering die krachtens erfrecht ontstaat, voor de heffing van erfbelasting nooit voor meer dan de nominale waarde in aanmerking wordt genomen. Doorgaans betreft het schuldverhoudingen die zijn ontstaan bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot tussen een langstlevende ouder en de kinderen. Voor de heffing van erfbelasting wordt in het algemeen een dergelijke vordering van een kind op de nominale waarde gesteld indien deze een rente draagt van 6%. Volgens vaste jurisprudentie gaat het bij de hiervoor bedoelde rente, die tijdens leven niet opeisbaar is, om een samengestelde rente (zie o.a. Hoge Raad van 11 juli 1989, BNB 1989/260). Indien een (onderbedelings)vordering op grond van het testament of op grond van een rentevaststelling als bedoeld in artikel 1, derde lid, van de Successiewet 1956, geen samengestelde maar een enkelvoudige rente draagt, wordt deze enkelvoudige rente herrekend tot een samengestelde interest. Dit gebeurt aan de hand van de statistische levensverwachting van de schuldenaar op het moment van het ontstaan van de schuld. Indien de herrekenende samengestelde rente lager is, wordt een vruchtgebruik aangenomen bij de langstlevende ouder en wordt de waarde van de verkrijging van het kind verminderd met de waarde van dat vruchtgebruik. Dit is sinds het genoemde arrest uit 1989 vaste praktijk. In theorie is het denkbaar dat een vordering met een hogere samengestelde rente dan 6%, boven de nominale waarde in aanmerking wordt genomen. In dat geval zou het effect van die bovenmatige rente tweemaal in de belastingheffing worden betrokken. Daarom sluit de tekst van het thans voorgestelde eerste lid van artikel 9 een dergelijke bovennominale waardering uit. Dat laat onverlet dat indien de rente op een vordering als hiervoor bedoeld meer bedraagt dan 6%, de hele renteschuld tot de schulden van de nalatenschap behoort. Het bovenmatige deel van deze renteschuld wordt, zoals hierna toegelicht, door het voorgestelde artikel 9, tweede lid, bij de schuldeisers als een fictieve verkrijging aangemerkt.

Het tweede lid heeft betrekking op het moment waarop een rentedragende vordering die krachtens erfrecht is ontstaan opeisbaar wordt of wordt afgelost. Dat kan zijn bij het overlijden van de schuldenaar (doorgaans de langstlevende ouder), maar de schuld kan uiteraard ook tijdens het leven worden afgelost. Indien de rente hoger is dan die bij een samengestelde rente van 6% zou zijn geweest, wordt het meerdere van die rente voorzover die wordt afgelost, geacht krachtens erfrecht dan wel schenking van de schuldenaar te zijn verkregen en in de heffing van schenk- dan wel erfbelasting betrokken. Zoals hiervoor al is toegelicht, is dit deel van de rente bij het verkrijgen van de vordering buiten de waardebepaling van de grootte van de verkrijgingen voor de erfbelasting gebleven. Ten aanzien van de aflossing van de vordering en de toerekening van deze aflossing aan de hoofdsom danwel de (bovenmatige) rente kan nog het volgende worden opgemerkt. In geval van een aflossing van een vordering die rente draagt, wordt de aflossing op grond van het

civiele recht geacht eerst te hebben plaatsgevonden ter aflossing van de rente en daarna pas ter zake van de hoofdsom. Deze volgorde wordt ook voor artikel 9 gevolgd. Partijen kunnen overigens van de civielrechtelijke volgorde van afboeking afwijken en bijvoorbeeld bepalen dat de betaling eerst dient ter aflossing van de hoofdsom. Ook deze afspraken zullen worden gevolgd voor de toepassing van artikel 9. De renteschuld is echter civielrechtelijk gezien één ondeelbare schuld. Dit betekent dat een aflossing van rente waarbij wordt bepaald dat deze eerst betrekking heeft op het niet bovenmatige deel (in casu 6% samengesteld) civielrechtelijk geen werking kan hebben en fiscaal dan ook niet wordt gevolgd. De renteaflossing zal in een dergelijk geval evenredig worden toegerekend aan het bovenmatige en aan het niet-bovenmatige deel. Indien bijvoorbeeld bij een samengestelde rente van 10% een deel van de aflossing van de rente plaatsvindt, dan wordt voor 4/10e deel van de aflossing een fictieve verkrijging ex artikel 9 in aanmerking genomen.

Het derde lid ziet op gevallen waarin een kind van de erflater op grond van de artikelen 19 of 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek een wilsrecht uitoefent. Daarbij krijgt het kind tot het bedrag van zijn (opgerente) vordering goederen uit de nalatenschap. De langstlevende (stief)ouder behoudt het vruchtgebruik van die goederen, tenzij de (stief)ouder daarvan afziet. Hoewel de vordering van het kind, inclusief de rente, hiermee (deels) wordt afgelost, wordt zolang de ouder zich het vruchtgebruik van de goederen voorbehoudt geen belasting geheven over het bovenmatige rentedeel in de vordering. Dat gebeurt pas wanneer het kind volle eigenaar wordt van de goederen, hetzij doordat de (stief)ouder tijdens leven afziet van het vruchtgebruik, hetzij na het overlijden van die ouder. Op dat moment wordt schenkbelasting respectievelijk erfbelasting geheven. De toepassing van het nu voorgestelde artikel 9 laat zich het eenvoudigst illustreren aan de hand van de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 1

Een man en een vrouw zijn met elkaar gehuwd en hebben twee kinderen. De man overlijdt en zijn nalatenschap bedraagt € 900 000. De vrouw en de kinderen zijn ieder voor een gelijk deel erfgenaam. Erflaters testament voorziet in een ouderlijke boedelverdeling waarbij de langstlevende echtgenote alle goederen verkrijgt, waar tegenover zij wegens overbedeling de erfdenen van de kinderen in geld schuldig blijft (2 x € 300 000). Op grond van het testament zijn de onderbedelingsvorderingen en de rente daarop niet opeisbaar bij leven van de langstlevende echtgenote. Het testament bepaalt dat de schuld een enkelvoudige rente van 10% draagt. Bij het overlijden van de vrouw twee jaar later bedraagt de rente op de overbedelingsschuld aan haar kinderen € 600 000 x 2 jaar x 10% = € 120 000. Deze rentelast behoort civielrechtelijk tot de schulden van de nalatenschap van de vrouw. Indien een samengestelde rente van 6% was overeengekomen, zou deze renteschuld (€ 600 000 x 6%) + (6% x € 636 000 =) € 38 160 ofwel € 36 000 + € 38 160 = € 74 160 hebben bedragen. Artikel 9, zoals voorgesteld bij de eerste nota van wijziging, zou niet op deze situatie van toepassing zijn. Dit ondanks dat de renteschuld meer bedraagt dan deze bij een rente van 6% samengesteld zou hebben bedragen. De voorgestelde aanpassing van artikel 9 leidt ertoe dat het verschil in rente van € 120 000 – € 74 160 = € 45 840, ofwel per kind de helft ad € 22 920, een fictieve verkrijging vormt, verkregen bij het overlijden van hun moeder. De grondslag voor de erfbelasting is daarmee gelijk aan de grondslag die zou zijn ontstaan indien in het testament van de man had gestaan dat de rente op de onderbedelingsvorderingen 6% samengesteld bedraagt. De bovenmatige rente wordt dus als het ware genegeerd voor de toepassing van de erfbelasting.

In de praktijk komt het voor dat bij testament of renteovereenkomst een enkelvoudige rente wordt bepaald waarvan de uitkomst gelijk dient te zijn

aan die bij een samengesteld rentepercentage. Deze samengestelde rente is dan een rekengrootheid ter bepaling van de enkelvoudige rente. Ook in deze gevallen kunnen de nu voorgestelde leden van artikel 9 van toepassing zijn. Het volgende voorbeeld ziet op een dergelijke rentebepaling.

Voorbeeld 2

Een man en een vrouw zijn met elkaar getrouwd en hebben twee kinderen. De man overlijdt, zijn nalatenschap bedraagt € 900 000. De wettelijke verdeling is van toepassing. In het testament is opgenomen dat de langstlevende echtgenoot over de overbedelings-schuld een enkelvoudige rente is verschuldigd die gelijk is aan 6% samengesteld, rekening houdende met haar statistische levensverwachting. Deze rente is, net zoals de vordering, pas opeisbaar bij het overlijden van de langstlevende ouder. Ten tijde van het overlijden van de man is de statistische levensverwachting van de vrouw 40 jaar. De enkelvoudige rente die hoort bij een samengestelde rente van 6% is dan 23,2%. Bij het overlijden van de man wordt, de onderbedelingsvordering van elk van de kinderen op de nominale waarde gewaardeerd (€ 300 000) aangezien de enkelvoudige interest van 23,2% gelijk is aan 6% samengesteld. Wanneer de vrouw tien jaar na haar man overlijdt, bedraagt de rentelast op de overbedelings-schuld in het passief van haar nalatenschap $2 \times € 300\,000 \times 10 \text{ jaar} \times 23,2\% = € 1\,392\,000$. Bij een rente van 6% samengesteld zou de renteschuld na tien jaar afgerond € 474 000 hebben bedragen. Op grond van het nu voorgestelde artikel 9, tweede lid, leidt dit tot een fictieve verkrijging bij het overlijden van de vrouw van de bovenmatige rente. Deze bovenmatige rente bedraagt per kind € 459 000 (de helft van € 1 392 000 – € 474 000). Deze fictieve verkrijging wordt gevoegd bij de werkelijke verkrijging uit de nalatenschap van moeder. Daardoor wordt de grondslag voor de erfbelasting gelijk aan de grondslag die zou zijn ontstaan indien in het testament van de man had gestaan dat de rente op de onderbedelingsvorderingen 6% samengesteld bedraagt.

Indien tijdens leven de enkelvoudige rente wordt betaald, vindt een soortgelijke herrekening plaats als in de voorbeelden 1 en 2 ter bepaling van een eventuele fictieve schenking. Gesteld dat in het geval van voorbeeld 2 de vrouw in jaar 1 de enkelvoudige termijn aan rente van dat jaar ad € 69 600 (23,2% van € 300 000) betaalt, vindt er een fictieve schenking plaats van € 69 600 – € 18 000 (6% van € 300 000) = € 51 600.

Onderdeel 1, onder b

Artikel 1, onderdeel 1 (artikel 10 Successiewet 1956)

De wijziging in het vijfde lid van het voorgestelde artikel 10 strekt tot een verruiming van de termijn die in die bepaling is gesteld aan de uitvoering van een verdeling conform de wettelijke verdeling. De eerder voorgestelde wettekst vereiste een verdeling binnen de aangiftetermijn. In de praktijk kan het uitvoering geven aan de beslissing omtrent de verdeling soms extra tijd vragen. Daarom wordt nu voorgesteld dat de beslissing tot een verdeling overeenkomstig de wettelijke verdeling binnen de aangiftetermijn moet hebben plaatsgevonden. Indien in de aangifte rekening is gehouden met een dergelijke verdeling, kan zonder meer worden aangenomen dat deze beslissing binnen de termijn is genomen. Voor de uiteindelijke uitvoering van die beslissing, de civielrechtelijke verdelingshandelingen, wordt een ruimere termijn gehanteerd. Deze verdeling dient binnen twee jaar na overlijden te zijn geschied. Voor deze termijn is aansluiting gezocht bij andere bepalingen binnen het fiscale recht zoals artikel 4.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 35f van de Successiewet 1956.

Het voorgestelde zesde lid van artikel 10 beoogt legaten tegen inbreng waarbij de inbreng wordt schuldig gebleven, niet onder de werking van artikel 10 van de Successiewet 1956 te laten vallen indien de schuldig gebleven inbreng uitsluitend bestaat uit een (rentedragende) geldschuld, en voor het overige geen genotsrechten in het spel zijn als bedoeld in artikel 10. Voor een verdere toelichting wordt verwezen naar blz. 39 van de nota naar aanleiding van het nader verslag.

In het voorgestelde zevende lid wordt de toepassing van artikel 10 uitgezonderd in het geval het genot van een vruchtgebruik voortvloeit uit een zogenoemd bloot eigendomswilsrecht uit Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek. Bij het uitoefenen van een bloot eigendomswilsrecht wordt de vordering van de kinderen afgelost via de overdracht van de blote eigendom van goederen. De langstlevende ouder behoudt van de goederen waarmee hij zijn overbedelingsschuld (deels) aflost het vruchtgebruik. De overdracht van een bloot eigendom is een rechtshandeling in de zin van artikel 10 Successiewet 1956, zodat ook in deze gevallen bij overlijden van de langstlevende artikel 10 van toepassing zou zijn. Dit gevolg is gezien de aard van deze wilsrechten niet gewenst. In de praktijk wordt artikel 10 in deze gevallen nu niet toegepast naar aanleiding van een passage in de memorie van toelichting bij de aanpassing van de Successiewet 1956 aan het huidige Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek (Kamerstukken II 1999/2000, 27 245, nr. 3, blz. 20). Thans wordt voorgesteld om expliciet in de wet op te nemen dat de overdracht van de blote eigendom op grond van de artikelen 19 of 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek niet is aan te merken als een rechtshandeling in de zin van artikel 10.

Het voorgestelde achtste lid heeft betrekking op de situatie waarin de genothebbende in de zin van artikel 10 overlijdt, terwijl degene ten wiens laste het genot aanvankelijk is gekomen, is vooroverleden. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een ouder de blote eigendom van een goed overdraagt aan een kind en het kind eerder dan de ouder overlijdt. In een dergelijk geval vererft de blote eigendom van het betreffende goed naar de erfgenaam van het kind, veelal een kleinkind van degene die het levenslange genot heeft behouden. Onder de huidige Successiewet 1956 bepaalt het vijfde lid, onder 3o, dat artikel 10 niet van toepassing is indien de verkrijger vóór de erflater is overleden. Het kleinkind uit het voorbeeld bevindt zich echter in dezelfde situatie als zijn ouder, wanneer die nog in leven zou zijn geweest bij het overlijden van de vruchtgebruiker. Daarom is in het voorstel van wet voorgesteld deze uitzonderingsbepaling te laten vervallen.

Op grond van het voorgestelde artikel 7 van de Successiewet 1956 komt op de verkrijging in mindering hetgeen de erflater heeft bedongen ten laste van de verkrijger en de eerder betaalde overdrachtsbelasting of schenkbelasting (of recht van schenking, zoals de naam van deze belasting luidde voor 2010) over hetgeen als fictieve verkrijging wordt belast. Het voorgestelde artikel 7 is naar de letterlijke tekst niet van toepassing in het geval van vooroverlijden. Immers de fictieve verkrijger (in het voorbeeld het kleinkind) is dan niet degene van wie iets werd bedongen (in het voorbeeld het kind). Het voorgestelde achtste lid van artikel 10 strekt ertoe het voorgestelde artikel 7 ook van toepassing te laten zijn in geval van vooroverlijden. Hierdoor bestaat er geen verschil in omvang van de verkrijging in geval van wel of niet vooroverlijden van degene ten wiens laste in oorsprong het genot van artikel 10 is gekomen.

Onderdeel 1, onder c

Artikel I, onder J (artikel 11 Successiewet 1956)

De tekstuele aanpassing van het eerste lid van artikel 11 maakt duidelijk dat deze fictie alleen betrekking heeft op vennootschapsovereenkomsten. Voor de term vennootschap is gekozen omdat dit nadat het voorstel van wet tot vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (28 746), dat thans in behandeling is in de Eerste Kamer, kracht van wet zal hebben gekregen en in werking is getreden, civielrechtelijk de overkoepelende benaming zal zijn van wat nu nog als maatschap en vennootschap wordt gekend. Het begrip vennootschap omvat de stille vennootschap (maatschap) alsmede de openbare vennootschap. Een vennootschap onder firma en een commanditaire vennootschap zijn een bijzondere respectievelijk meer bijzondere vorm van een vennootschap. Ook deze rechtsfiguren vallen derhalve onder de voorgestelde tekst.

Onderdeel 1, onder d

Artikel I, onder N (artikel 15 Successiewet 1956)

De situatie kan zich voordoen dat een renteloze of laagrentende lening eerst niet direct opeisbaar is en later wel. Naar de letterlijke tekst van het in het wetsvoorstel voorgestelde artikel 15, eerste lid, zou gesteld kunnen worden dat dan geen sprake is van een direct opeisbare lening. Op het moment van sluiten van de leenovereenkomst is de lening immers niet direct opeisbaar. Dit is uiteraard niet de bedoeling. Daarom wordt voorgesteld om uitdrukkelijk te bepalen dat ook sprake is van een fictieve schenking in de vorm van een van dag tot dag genoten vruchtgebruik vanaf het moment waarop de lening op enigerlei wijze direct opeisbaar wordt. Indien bijvoorbeeld in de leenovereenkomst is bepaald dat een renteloze lening na tien maanden opeisbaar wordt, dan is vanaf het moment van opeisbaar worden artikel 15 van toepassing, indien de opeising en betaling niet geschiedt. Ten aanzien van het rentevoordeel over de eerste tien maanden zal doorgaans sprake zijn van een schenking op grond van artikel 1. Met andere woorden, als geen sprake is van een direct opeisbare renteloze of laagrente lening verloopt de heffing via artikel 1. Als wel sprake is van – of zodra sprake wordt van – een direct opeisbare renteloze, of laagrentende lening, verloopt de heffing via artikel 15. Hierdoor ontstaat een sluitend geheel. Van belang hierbij is verder dat een contractuele opzeggingstermijn van 2 à 3 maanden de lening niet het karakter ontnemt van direct opeisbaar te zijn. In een dergelijk geval verloopt de heffing over de rente alleen via artikel 15 en niet via artikel 1.

Met de woorden rechtens dan wel in feite wordt bewerkstelligd dat niet de juridische vormgeving van de opeisbaarheid bepalend is, maar de feiten en omstandigheden bepalen of een lening al dan niet direct opeisbaar is. Voor de goede orde wordt het volgende nog vermeld. Voor de omvang van het vruchtgebruik wordt door de verwijzing naar artikel 21, dertiende lid, aangesloten bij de tabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956, die uitgaan van een rekenrente van (thans) 6%. Ingeval de lening niet renteloos maar laagrentend is, komt ter bepaling van het vruchtgebruik de verschuldigde (lage) rente – op basis van vaste rechtspraak – in aftrek op het genoemde percentage van 6.

De tweede wijziging in artikel 15 betreft het voorstel het derde lid te laten vervallen. Artikel 15, eerste lid, merkt het rentevoordeel uit de renteloze of laagrentende lening die direct opeisbaar is, aan als een vruchtgebruik van dag tot dag. Daarmee vindt er elke dag dat het vruchtgebruik duurt een fictieve schenking plaats. Artikel 27 van de Successiewet 1956 merkt alle schenkingen tussen dezelfde partijen in één

kalenderjaar aan als één schenking ten belope van het gezamenlijke bedrag. Op grond van artikel 46 bestaat de plicht tot het doen van aangifte binnen twee maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de schenking is gedaan. Het vruchtgebruik van dag tot dag wordt daarmee in de praktijk gezien als een schenking van een vruchtgebruik van maximaal één jaar. Het eerder voorgestelde derde lid rekende het vruchtgebruik toe naar de dag van overlijden van de schuldenaar. Als gevolg daarvan kon de 180 dagentermijn van artikel 12 soms worden verlengd voor de gevallen van artikel 15. Door het voorgestelde derde lid te laten vervallen, wordt dit effect teniet gedaan en blijft artikel 12 beperkt tot schenkingen gedurende 180 dagen voor het overlijden.

Voorbeeld

Vader A leent in jaar 1 € 3 miljoen renteloos direct opeisbaar uit aan zijn kind. Op 1 december van jaar 2 overlijdt A. De lening is dan nog niet opgeëist. A heeft in jaar 2 een fictieve schenking gedaan van het vruchtgebruik van de hoofdsom over $(365 - 31) = 334$ dagen. Van deze schenking merkt artikel 12 de laatste 180 dagen aan als fictieve verkrijging voor de erfbelasting. Van de schenkbelasting over jaar 2 komt 180/334e deel in mindering op de erfbelasting verschuldigd vanwege de toepassing van artikel 12.

Onderdeel I, onder e en f

Artikel I, onder O en P (artikelen 16 en 17 Successiewet 1956)

Aan de voorgestelde artikelen 16, eerste lid, en 17, eerste lid, van de Successiewet 1956 wordt een tweede volzin toegevoegd om beter tot uitdrukking te brengen dat het nijvere deel van een afgezonderd particulier vermogen ook in de heffing van erf- en schenkbelasting kan vallen. Zowel het niet als het wel voor de winstbelasting belastbare gedeelte van de bezittingen en de schulden van een afgezonderd particulier vermogen (APV) dient in de grondslag voor de erfbelasting te worden betrokken ingeval de inbrenger, of na zijn overlijden diens erfgenaam, overlijdt. Voor de schenkbelasting geldt hetzelfde: indien verkregen wordt van een APV dient de verkrijging in de grondslag te worden betrokken, ongeacht of het APV ingevolge artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zelf in een naar Nederlandse maatstaven reële belasting naar de winst wordt betrokken of dat de bezittingen en schulden worden toegerekend aan de inbrenger of diens erfgenamen ingevolge het eerste lid van deze bepaling. Het past niet binnen de gekozen opzet van de Successiewet 1956 om het nijvere deel van het APV voor de heffing van erfbelasting of schenkbelasting buiten de heffing te laten.

Onderdeel 1, onder g

Artikel I, onderdeel Qa (artikel 19 Successiewet 1956)

Artikel 19, eerste lid, onderdeel d, van de Successiewet 1956 wordt uitgebreid met een verwijzing naar artikel 292 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek. Artikel 292 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek ziet op voogdij die bij testament is geregeld. De strekking van de voorgestelde wijziging van artikel 19, eerste lid, onderdeel d, van de Successiewet 1956 is dat kinderen over wie gezamenlijke voogdij wordt uitgeoefend die bij testament tot stand is gekomen gelijk worden gesteld aan kinderen die in familierechtelijke betrekkingen staan tot de voogden. Het betekent dat voor deze kinderen dezelfde tarieven en vrijstellingen gelden als voor eigen kinderen van de voogden. Voor gezamenlijke voogdij die door de rechter is bepaald (artikel 282 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek) is dit reeds geregeld in artikel 19 van de Successiewet 1956.

Onderdeel 1, onder h

Artikel I, onderdeel AH (artikel 35c van de Successiewet 1956)

De bedrijfsopvolgingsregeling is kort gezegd van toepassing indien een onderneming wordt verkregen van een ondernemer en de verkrijger de onderneming voortzet. In de aanmerkelijkbelangsfeer geldt als hoofdregel dat sprake is van een ondernemer als de erflater of schenker direct of indirect minimaal 5% van de aandelen bezit in een werkmaatschappij. De situatie kan zich voordoen dat een direct of indirect gehouden belang eerst wel voldeed aan de omvangseis van 5% en dat dit belang, door bijvoorbeeld een overgang krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht, verwatert naar een belang van minder dan 5%.

Voorbeeld 1

Een vader heeft 100% van de aandelen in een holding en de holding heeft 5% in een werkmaatschappij. Vader heeft twee kinderen die beiden erfgenaam zijn. Vader overlijdt. De kinderen verkrijgen een direct aanmerkelijk belang van 50% in de holding en een indirect belang van 2,5% in de werkmaatschappij. De kinderen komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling in aanmerking. Bij hun vader was immers sprake van een indirect aanmerkelijk belang van 5% in de werkmaatschappij. Indien de kinderen overlijden, dan zou de bedrijfsopvolgingsregeling niet van toepassing zijn, omdat hun erfgenamen een belang verkrijgen dat bij de erflater een indirect belang omvatte van minder dan 5%, namelijk 2,5%. Hierdoor kan zonder nadere bepaling de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij ex artikel 35c, vijfde lid, niet plaatsvinden.

Voorbeeld 2

X heeft 100% van de aandelen in een holding en de holding heeft 5% in een werkmaatschappij. X trouwt in gemeenschap van goederen met Y. Vanaf dat moment hebben zowel X als Y een direct aanmerkelijk belang van 50% in de holding en een indirect aanmerkelijk belang van 2,5% in de werkmaatschappij. Indien X en/of Y overlijdt dan zou de bedrijfsopvolgingsregeling niet van toepassing zijn, omdat het indirecte belang kleiner is dan 5%. Ook in dit geval kan zonder nadere bepaling de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij ex artikel 35c, vijfde lid, niet plaatsvinden.

De praktijk heeft het signaal afgegeven dat een en ander tot grote problemen zou leiden voor familiebedrijven. In situaties waarin het directe belang in de holding door verervingen naar meerdere personen (in de regel de kinderen) verwatert, verwatert ook het indirecte belang in de werkmaatschappij. Door de verwatering aan de top van het familiebedrijf zakken de individuele aandeelhouders door de ondergrens van minimaal 5% indirect belang in de werkmaatschappij. Dit betekent dat hun verkrijgers krachtens schenking of erfrecht niet voor de faciliteiten in aanmerking zouden komen. Deze situatie is ongewenst indien het indirecte belang louter en alleen door wijzigingen in de privé-situatie van de aandeelhouder door de grens van 5% heen zakt. Hiertoe wordt voorgesteld om in het vijfde lid van artikel 35c een extra toerekeningsmogelijkheid te bieden in geval van verkrijging van indirecte belangen:

- die kleiner zijn dan 5%;
- die oorspronkelijk wel ten minste 5% groot waren, en
- waarvan de vermindering is ontstaan als gevolg van een overgang krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht dan wel krachtens schenking van het directe belang.

Vanaf het moment dat het indirecte belang dat vererft of wordt geschonken kleiner is dan 0,5%, vindt de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding niet meer plaats. Er wordt dus

een ondergrens gesteld aan de omvang van het indirect gehouden belang. De direct en indirect gehouden aandelen verliezen ook het etiket ondernemingsvermogen indien zij bijvoorbeeld worden verkocht, of indien er sprake is van een fictief aanmerkelijk belang, afgerekend wordt. Teneinde de bedrijfsopvolging bij leven en bij overlijden niet verschillend te behandelen, zal het etiket ondernemingsvermogen wel aan de aandelen blijven kleven indien de direct gehouden aandelen worden geschonken. Overigens ziet de voorgestelde tegemoetkoming alleen op de toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding in geval van een indirect belang van minder dan 5% en dus op de omvang van het verkregen indirecte belang en niet op de kwaliteit van de houder van het (directe) belang. Steeds geldt als eis dat van een ondernemer, in dit geval van een (fictief) aanmerkelijkbelanghouder, moet worden verkregen. De verkrijging van aandelen die bij de erflater of schenker tot het box 3 vermogen hebben behoord, kwalificeert dus nooit voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

In het in deze nota van wijziging voorgestelde vijfde lid is in onderdeel a de hoofdregel opgenomen zoals die in het eerder voorgestelde vijfde lid was opgenomen: toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding vindt plaats indien de erflater of schenker indirect een aanmerkelijk belang heeft in de werkmaatschappij. Hieraan zijn geen nadere voorwaarden verbonden. In onderdeel b wordt de nieuwe toerekeningsmogelijkheid opgenomen, die ziet op de verwatering van indirecte aanmerkelijkbelangposities als gevolg van een overlijden, een huwelijk of een schenking. Daartoe wordt ten eerste als eis gesteld dat het indirecte belang minimaal 0,5% moet bedragen. Ten tweede moet het indirect gehouden belang ooit een indirect aanmerkelijk belang zijn geweest. Hiermee wordt bereikt dat de toerekeningsregel alleen kan worden toegepast in verwaterings situaties en niet in situaties waarin de holding kleine belangen koopt die niet leiden tot een indirect aanmerkelijk belang bij de aandeelhouder van de holding. Ten derde wordt de eis gesteld dat de verwatering een gevolg is van een overlijden, een huwelijk of een schenking. Ten slotte wordt de voorwaarde gesteld dat ten tijde van het zakken door de grens van 5% het lichaam waarin het indirecte aanmerkelijk belang werd gehouden, een onderneming dreef of een medegerechtigdheid hield als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c. Er moet dus ten tijde van de verwatering sprake zijn van een actieve werkmaatschappij. Hiermee wordt als het ware aangenomen dat de indirect gehouden aandelen oorspronkelijk ondernemingsvermogen hebben gevormd in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling en dat als op het moment van de verwatering een verkrijging krachtens erfrecht of schenking zou hebben plaatsgevonden door de toerekening van het vijfde lid, onderdeel a, de bedrijfsopvolgingsregeling op de waarde van dit ondernemingsvermogen van toepassing zou zijn geweest.

De situatie kan zich voordoen dat op het gewraakte «verwateringsmoment» de bedrijfsopvolgingsregeling geen toepassing vond (omdat bijvoorbeeld geen sprake was van een verkrijging krachtens erfrecht of schenking) of heeft gevonden (omdat de bedrijfsopvolgingsregeling in het geheel nog niet bestond (situaties van voor 1 januari 1997)). Indien op dat verwateringsmoment het lichaam waarin het indirecte belang van minder dan 5%, maar meer dan 0,5% wordt gehouden, een actief lichaam was, mag voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling toerekening plaatsvinden van het vermogen van het lichaam waarin dit indirecte belang wordt gehouden.

Voor de situatie zoals hiervoor weergegeven in voorbeeld 1, werkt het nieuw voorgestelde vijfde lid als volgt uit.

Voorbeeld 3

De situatie is gelijk aan die van voorbeeld 1, maar nu uitgewerkt onder de voorgestelde regeling.

- *Vader overlijdt*: het vermogen van de werkmaatschappij wordt (naar de waarde van het 5%-pakket) toegerekend aan de holding op grond van artikel 35c, vijfde lid, onderdeel a. Bij vader was immers sprake van een indirect aanmerkelijk belang van 5% in de werkmaatschappij.

- *Kinderen overlijden*: artikel 35c, vijfde lid, onderdeel a kan geen toepassing vinden, omdat de erfgenamen van de kinderen een belang verkrijgen dat bij de erflater een indirect belang omvatte van minder dan 5% in de werkmaatschappij, namelijk 2,5%. Hierop ziet artikel 35c, vijfde lid, onderdeel b.

Aangezien:

- het indirecte belang van de kinderen groter is dan de ondergrens van 0,5%;

- het indirecte belang van de kinderen ooit tot een indirect aanmerkelijk belang heeft behoord van 5%;

- de vermindering van het indirecte aanmerkelijk belang is veroorzaakt door vererving, en

- ten tijde van de verwatering (het overlijden van vader) de werkmaatschappij een onderneming dreef,

mag toerekening van het vermogen van de werkmaatschappij aan de holding plaatsvinden en komen ook de erfgenamen van de kinderen (de kleinkinderen van de oorspronkelijke ondernemer) in aanmerking voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

- *Kleinkinderen overlijden*: voor de erfgenamen van de kleinkinderen geldt hetzelfde als voor de kleinkinderen zelf gold. De kwalificatie die plaatsvindt op het moment dat het indirecte aanmerkelijk belang door een overgang krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of schenking door de ondergrens van 5% heen zakt, blijft dus als het ware aan de aandelen kleven, totdat het indirecte belang kleiner wordt dan 0,5%.

Vanwege het nieuw voorgestelde vijfde lid kan het zesde lid vervallen.

Onderdeel I, onder h

Artikel I, onderdeel AH (artikel 35e van de Successiewet 1956)

De uitbreiding van het vierde lid van artikel 35b maakt duidelijk welk deel van de faciliteiten die genoten zijn bij de verkrijging van preferente aandelen in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging wordt teruggenomen, indien de verkrijger niet voldoet aan het voortzettingsvereiste met betrekking tot de bij hem in bezit zijnde gewone aandelen. Dit terugnemen zal naar evenredigheid plaatsvinden, welke wijze van terugnemen ook in artikel 35b, zesde lid, is verankerd. De faciliteit voor de preferente aandelen vervalt hierdoor in de mate waarin er een vervreemding is van de gewone aandelen ten opzichte van het totaal aan gewone aandelen. Indien bijvoorbeeld van de gewone aandelen 60% wordt overgedragen, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling voor de schenking of vererving van de preferente aandelen voor 60%. Met betrekking tot de vervreemding van de gewone aandelen zullen de uitzonderingsbepalingen van artikel 7d van de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 overigens van overeenkomstige toepassing worden verklaard.

Onderdeel 2

Artikel VII (Artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928)

De in artikel VII, onderdeel A, onder 1, opgenomen wijzigingsbepaling van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928 wordt opnieuw geformuleerd omdat aanvankelijk een woord in de te wijzigen zinsnede ontbrak.

Onderdeel 3 Artikel XII (inwerkingtredingsbepaling)

De wijziging in het eerste lid, onderdeel b, van artikel XII houdt verband met het feit dat deze bepaling eerst geldt nadat het wetsvoorstel in werking is getreden en het in artikel XII genoemde artikel op dat moment niet meer het karakter heeft van een voorstel. Tevens is het voorgestelde overgangsregime voor samenwonende partners van een half jaar verruimd tot een jaar.

De wijziging van het derde lid herstelt drie omissies. Ten eerste wordt de verwijzing naar een aantal leden van artikel 25 van de Invorderingswet 1990 aangepast. Abusievelijk werd verwezen naar het tiende, elfde en twaalfde lid. Dit moet een verwijzing zijn naar het elfde, twaalfde en dertiende lid. Ten tweede dienen ook artikel 24, achtste lid, en artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 van toepassing te blijven met betrekking tot belastingaanslagen ter zake van rechten van successie of schenking die zijn vastgesteld met toepassing van de regels van de Successiewet 1956 zoals deze luiden vóór 1 januari 2010. Op deze manier is geregeld dat gedurende het uitstel van betaling dat verleend is op grond van artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet 1990 geen invorderingsrente wordt berekend en dat verrekening in de regel niet mogelijk is gedurende het uitstel van betaling. Tot slot is toegevoegd dat ook de op de genoemde leden, zoals die luiden op 31 december 2009, berustende bepalingen blijven gelden met betrekking tot deze belastingaanslagen.

Het aan het artikel toegevoegde vijfde lid bevat overgangsrecht voor bepaalde schuldigerkenningen uit vrijgevigheid die zijn gedaan vóór de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag al is aangegeven, is het niet de bedoeling dat deze onder de werking van artikel 10 komen indien een zakelijke rente lager dan 6% is overeengekomen en deze rente ook daadwerkelijk is betaald. In het nieuwe vijfde lid van artikel XII wordt daarom bepaald dat in de hiervoor bedoelde gevallen de overeengekomen rente in de plaats treedt van de rente bedoeld in artikel 21, dertiende lid, van de Successiewet 1956. Daardoor blijven deze schuldigerkenningen buiten de werking van artikel 10. Indien na de inwerkingtreding van deze wet de verschuldigde rente wordt gewijzigd of bijvoorbeeld een rentevast periode afloopt, geldt vanaf dat moment wel de eis van het vijfde lid van artikel 10.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager