

Vergaderjaar 2023–2024

36 421

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 in verband met aanpassingen in een aantal fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 11 september 2023 en het nader rapport d.d. 18 september 2023, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 28 augustus 2023, no. 2023001875, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 11 september 2023, no. W06.23.00259/III, bied ik U, hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Bij Kabinetsmissive van 28 augustus 2023, no. 2023001875, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 in verband met aanpassingen in een aantal fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024), met memorie van toelichting.

Het voorstel ziet op een aantal aanpassingen in de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Deze aanpassingen hebben tot doel deze faciliteiten meer toe te snijden op reële bedrijfsoverdrachten, het zoveel mogelijk voorkomen dat de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) en de doorschuifre-

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

gelingen uitsluitend vanwege fiscale overwegingen worden opgezocht en bij reële bedrijfsopvolgingen meer ruimte te geven voor ondernemerschap.

Gezien het kabinetsuitgangspunt om fiscale regelingen die negatief geëvalueerd zijn af te schaffen, te versoberen of aan te passen, adviseert de Afdeling advisering van de Raad van State de keuze om de BOR in de huidige vorm voor reële bedrijfsopvolgingen slechts beperkt te versoberen en deels te verruimen, dragend te motiveren. Zij adviseert de toelichting aan te vullen met de afweging tussen het belang van families die voordeel hebben van deze fiscale regelingen en dat van de samenleving als geheel. Ook adviseert zij om in de toelichting aandacht te besteden aan de verhouding tussen het beleidsdoel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en andere beleidsdoelen, te weten vermogensongelijkheid, voorkomen van concurrentievervalsingen en het vestigingsklimaat. Tevens adviseert de Afdeling in de toelichting in te gaan op het ontbreken van internetconsultatie, waardoor slechts belanghebbenden bij de regeling zijn geconsulteerd.

1. Inleiding

De fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten bestaan uit de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de schenk- en erfbelasting en de doorschuifregelingen (DSRen) in de inkomstenbelasting. De BOR voorziet onder voorwaarden in een vrijstelling van schenk- en erfbelasting bij de verkrijging van ondernemingsvermogen in de vorm van een voor 100% vrijgesteld bedrag en een vrijstelling van 83% voor het meerdere. Deze faciliteit bestaat relatief kort, namelijk sinds 2002. Voorlopers van deze regeling zagen alleen op uitstel van belastingheffing en sinds 1997 op 25% kwijtschelding met renteloos belastinguitstel. Sinds invoering van de BOR, toen het vrijstellingspercentage 30% bedroeg, is dit percentage regelmatig verhoogd.

De DSRen voorzien in een vrijstelling van inkomstenbelasting voor de overdrager van een onderneming (DSR ib) of aandelen die een aanmerkelijk belang (ab) vormen (DSR ab). De inkomstenbelastingclaim schuift door naar de overnemer van de onderneming of de ab-aandelen. Door deze DSRen wordt de heffing van inkomstenbelasting (in potentie oneindig) uitgesteld.

Het wetsvoorstel bestaat uit zes maatregelen die wijzigingen aanbrengen in de BOR en DSR ab. Voor zover het zogenoemde reële bedrijfsverdrachten betreft, is de belangrijkste maatregel de aanpassing van de BOR: het voor 100% vrijgestelde bedrag wordt verhoogd naar € 1,5 miljoen ondernemingsvermogen, voor het meerdere wordt de vrijstelling verlaagd van 83% van de waarde van het ondernemingsvermogen tot 70% van die waarde. Met de voorgestelde en een aantal nog te nemen maatregelen wil de regering de BOR en DSR ab robuuster en eenvoudiger vormgeven, meer toesnijden op reële bedrijfsverdrachten en deze tegelijkertijd voor die gevallen versoepelen.

De Afdeling heeft er waardering voor dat de regering ook zekere beperkingen van de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voorstelt. Sinds de invoering van de BOR is het de eerste keer dat beperkingen worden voorgesteld. De Afdeling ziet dit voorstel dan ook samen met de in de toelichting genoemde toekomstige maatregelen als een eerste stap. Vanuit verschillende kanten is vrij brede kritiek op deze faciliteit naar voren gebracht; in het bijzonder in de evaluatie van de regeling door het CPB. De Afdeling mist, juist in het licht van dit nog beperkte voorstel en de in de toelichting genoemde toekomstige maatregelen, een visie op en

inzicht in de verdere plannen met bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor reële bedrijfsopvolgingen. De Afdeling adviseert in de toelichting alsnog een dergelijke visie op te nemen.

Hierna zal de Afdeling – ter motivering van de noodzaak tot verdere stappen – ingaan op de grondslag en (on)doelmatigheid van de BOR, ook voor reële bedrijfsoverdrachten.

1. Inleiding

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor haar snelle advisering. Het kabinet voelt zich gesteund door de waardering die de Afdeling uitspreekt voor het kabinetsvoorstel tot ook zekere beperkingen van de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het is immers de eerste keer dat beperkingen worden voorgesteld sinds de invoering van de BOR, zoals ook de Afdeling constateert.

2. Continuïteit

De toelichting stelt dat het doel van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is om te voorkomen dat belastingheffing bij reële bedrijfsoverdrachten de continuïteit van de onderneming in gevaar brengt, omdat er onvoldoende middelen zijn om de inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting te voldoen. De regering vindt het onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving of schenking moet worden beëindigd of geforceerd moet worden verkocht, ook omdat dit onwenselijke gevolgen kan hebben voor de werkgelegenheid en investeringen.

De voorgestelde aanpassingen in de BOR hebben tot doel te voorkomen dat enkel vanwege fiscale motieven gebruik wordt gemaakt van de regeling (tegengaan oneigenlijk gebruik) en om meer ruimte te geven aan ondernemerschap bij reële bedrijfsopvolgingen (continuïteit).

De Afdeling merkt op dat het uitgangspunt van het kabinet is om fiscale regelingen die negatief geëvalueerd zijn af te schaffen, te versoberen of aan te passen. Hierdoor kan een bijdrage worden geleverd aan het vereenvoudigen van het belastingstelsel. Het aanpassen of afschaffen van fiscale regelingen heeft wel tot gevolg dat een fiscaal voordeel voor belastingplichtigen die gebruikmaken van een regeling vermindert of verdwijnt. Daar staat echter tegenover dat dit leidt tot opbrengsten die ingezet kunnen worden om de belastingtarieven te verlagen (of minder te verhogen), waar een beduidend grotere groep belastingplichtigen van profiteert.

De Afdeling wijst erop dat uit de door het CPB verrichte evaluatie blijkt dat de BOR doeltreffend is, maar niet doelmatig, omdat bij circa driekwart van de overdrachten voldoende vrije financiële middelen aanwezig zijn om de erf- of schenkbelasting direct te betalen. Er kan, ook voor reële bedrijfsoverdrachten, worden volstaan met een betalingsregeling. De conclusie uit de evaluatie roept de vraag op waarom de regering er voor kiest om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor reële bedrijfsopvolgingen slechts beperkt te versoberen en deels zelfs te verruimen.

Zij merkt in dit verband het volgende op.

a. Verkoop niet noodzakelijkerwijs een bedreiging van continuïteit en werkgelegenheid

De regering vindt het onwenselijk dat ondernemingen die overgaan krachtens vererving of schenking moeten worden beëindigd of geforceerd moeten worden verkocht, vanwege de gevolgen voor investeringen en de werkgelegenheid.

De Raad van State heeft er eerder reeds op gewezen dat het continuïteitsargument onvoldoende is als dragende objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Dit in verband met het feit dat de aanname dat zonder bedrijfsopvolgingsfaciliteiten de continuïteit van het bedrijf in gevaar is, niet met empirisch bewijs was gemotiveerd. De Afdeling merkt ook nu op dat de aanname dat de continuïteit van een onderneming zonder bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in gevaar wordt gebracht niet overeenkomt met onderzoeksbevindingen van het CPB en de OESO.

Volgens het CPB hoeft de verkoop van een onderneming de continuïteit van die onderneming niet te belemmeren, net zomin als dat het ten koste zou gaan van banen. Ook de omstandigheid dat de verkoop tot gevolg heeft dat het eigendom niet meer (volledig) in handen is van een familie, hoeft niet ten koste te gaan van de continuïteit. Dit geldt niet alleen voor de verkoop van kleinere aandelenpakketten, ook een volledige bedrijfs-overname hoeft niet te leiden tot stopzetting van de oorspronkelijke bedrijfsactiviteiten, noch tot banenverlies.

De Afdeling begrijpt dat het in familiebezit houden van een bedrijf een emotionele lading heeft. Hoewel het een politieke keuze kan zijn om het behoud van specifiek eigendom van bepaalde families fiscaal te faciliteren, is er economisch gezien echter geen reden om de verkoop van een familiebedrijf te voorkomen en bestaat er ook geen economische rationale om dit vanuit de overheid te stimuleren. De toelichting lijkt echter wel van een economische rationale uit te gaan.

Ook wijst de Afdeling erop dat de OESO recent heeft geconstateerd dat het macro-economische voordeel, het voordeel voor de samenleving als geheel, van bedrijfsopvolgingsfaciliteiten onduidelijk is. Volgens de OESO zijn er ook aanwijzingen dat bedrijfsopvolgers binnen de familie minder goed presteren dan hun ouders. Het CPB noemt potentiële efficiëntieverliezen als negatief neveneffect van de BOR, omdat een bedrijfsopvolger binnen de familie niet altijd het meest geschikt is. In dergelijke gevallen zouden de samenleving, baanbehoud en de continuïteit van de onderneming meer gebaat zijn bij een verkoop aan een derde dan voortzetting in de familie.

b. Liquiditeitsproblemen

Volgens de toelichting is evident dat de BOR ook wordt verleend aan verkrijgers voor wie de vrijstelling niet noodzakelijk is om een bedrijfs-overdracht mogelijk te maken. Dat de BOR ook wordt verleend terwijl de verkrijger beschikt over voldoende middelen om de schenk- of erfbelasting te betalen en dat deze belasting daardoor geen negatieve impact op de continuïteit van de onderneming heeft, maakt de BOR ondoelmatig in de zin dat budgettaire middelen worden ingezet terwijl dat niet altijd nodig is. De Afdeling begrijpt dat in een aantal gevallen liquiditeitsproblemen een belemmering kunnen vormen om de erf- en schenkbelasting te kunnen voldoen, maar uit de CPB-evaluatie blijkt dat een betalingsregeling daarvoor toereikend zou zijn.

Voor de zogenoemde reële bedrijfsopvolgingen wordt echter, ondanks dat deze ook als ondoelmatig zijn geëvalueerd, met het voorliggende voorstel de ondoelmatigheid slechts in beperkte mate versoerd en, nu het voorstel de BOR voor verkrijgingen tot € 1,9 miljoen verruimt, deels vergroot.

De Raad van State heeft eerder vraagtekens gezet bij het plaatsen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de sleutel van het voorkomen van continuïteitsbedreiging vanwege het moeten onttrekken van liquide middelen. Voorts merkte zij op dat de verhouding met de heffing van erf- of schenkbelastingen over overige vermogensbestanddelen zoek was. De Raad wees er ook op dat de verhoging van de vrijstelling in een snel tempo had plaatsgevonden terwijl nagenoeg geen ervaring was opgedaan of en in hoeverre de faciliteit daadwerkelijk voorkomt dat een onderneming gestaakt of geforceerd verkocht zou moeten worden.

De constatering dat een duidelijke kwantitatieve motivering voor de noodzaak van een vrijstelling en verdere verruiming ontbreekt, wordt ook door het CPB gedeeld. Bij invoering van de kwijtscheldingsfaciliteit per 1997 was al niet duidelijk hoeveel bedrijven in financiële problemen zouden komen door erf- of schenkbelasting. Ook bij latere verruimingen is niet inzichtelijk gemaakt hoeveel bedrijven zonder de faciliteiten in de problemen zouden komen en hoeveel bedrijven moesten worden gestaakt of verkocht vanwege de verschuldigde erf- of schenkbelasting.

Uit de evaluatie van het CPB komt naar voren dat een liquiditeitsprobleem bij bedrijfsoverdrachten zich alleen voordoet als sprake is van een financieringsprobleem. Hiervoor is niet alleen van belang of er voldoende private dan wel zakelijke liquide middelen aanwezig zijn om de belasting te kunnen voldoen, maar ook of externe financiering kan worden aangetrokken.

Het CPB concludeert dat in 76% van de bedrijfsopvolgingen bij nalatenschappen voldoende vrije privémiddelen aanwezig zijn om de belasting te voldoen en dat, zonder rekening te houden met de vrije privémiddelen van de verkrijgers, bij 74% van de schenkers voldoende overig vermogen aanwezig is om de schenkbelasting te betalen. In die gevallen hoeven geen middelen aan de onderneming te worden onttrokken en is ook geen externe financiering nodig.

In die gevallen heeft de vrijstelling dan ook een cadeau-effect en leidt deze tot onnodig hoge budgettaire kosten voor de samenleving. In de gevallen waarin voortzetters een financieringsbehoefte hebben zonder de vrijstelling, kan een betalingsregeling voor voldoende rendabele ondernemingen voorzien in deze financieringsbehoefte, waarbij wordt gewezen op de reeds bestaande mogelijkheid van rentedragend uitstel van betaling van tien jaar.

c. Resultaat opvolging geven aan negatief geëvalueerde fiscale regelingen

Uit het onderzoek fiscale regelingen en het ambtelijk rapport aanpak fiscale maatregelen blijkt dat weinig opvolging wordt gegeven aan evaluaties met negatieve conclusies inzake de doeltreffendheid en/of doelmatigheid. Een knelpunt voor versoering of afschaffing is dat fiscale regelingen vaak een relatief kleine groep gebruikers kennen met een voor die groep relatief groot belang. Ook als er vanuit het algemeen belang redenen zijn om een regeling af te schaffen of aan te passen, kan de weerstand van de betreffende groep gebruikers groot zijn, terwijl de bredere groep niet-gebruikers met een relatief klein voordeel bij afschaffing zich niet zal laten horen.

Dit is bij de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten ook het geval. In de begroting is een taakstelling van structureel € 550 miljoen opgenomen voor het afschaffen, versoberen of aanpassen van fiscale regelingen en bestrijden van belastingconstructies. Omdat deze taakstelling niet wordt gehaald, wordt het tarief eerste schijf van box 1 van de inkomstenbelasting verhoogd.

De toelichting vermeldt dat de BOR ongeveer 2000 keer per jaar gebruikt wordt, een budgettair belang heeft van ongeveer € 550 miljoen en dat in 2018 58% van het budgettaire beslag afkomstig was van de 14% zeer grote schenkingen. Het CPB constateert dat een beperkt aantal grote overdrachten een relatief groot deel van het totale belastingvoordeel ontvangt. In het rapport IBO vermogensverdeling staat dat de gemiddelde schenking met de BOR € 1,3 miljoen bedroeg met een gemiddelde belastingdruk van 2,1%. Belastingplichtigen die geen gebruik van de BOR kunnen maken, zouden 20% hebben betaald. De gemiddelde erfenis met een BOR bedroeg € 1,2 miljoen met een gemiddelde belastingdruk van 5,3% en zou voor belastingplichtigen zonder BOR 19% zijn geweest. De toelichting maakt niet inzichtelijk hoe de regering de belangen heeft afgewogen van families met familiebedrijven en de belangen van de samenleving als geheel.

d. Conclusie

De Afdeling concludeert dat een dragende objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten nog steeds ontbreekt. Dat maakt ook dat een goede afweging van de bijzondere belangen van bepaalde groepen burgers die voordeel van deze regeling genieten tegenover het belang van de samenleving als geheel, moeilijk te maken valt. Er is, gelet op al het voorgaande, reden om deze faciliteiten verdergaand te versoberen, ook voor reële bedrijfsoverdrachten. Dat maakt ook een visie en stappenplan over de afbouw van deze faciliteit des te prangender. De Afdeling adviseert opnieuw dringend om, uitgaande van dit voorstel, een plan voor verdere stappen in de toelichting uiteen te zetten.

2. Continuïteit

Het doel van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is om te voorkomen dat belastingheffing bij reële bedrijfsoverdrachten de continuïteit van de onderneming in gevaar brengt, omdat er onvoldoende middelen zijn om de inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting te voldoen. De Afdeling wijst erop dat de aanname dat zonder bedrijfsopvolgingsfaciliteiten de continuïteit van het bedrijf in gevaar is, niet met empirisch bewijs is gemotiveerd en niet overeenkomt met evaluatie van het CPB en de OESO. Het kabinet wil hierbij de kanttekening plaatsen dat het niet altijd – of vaak niet – mogelijk is om empirisch bewijs te vinden. In de evaluatie van het CPB was het dankzij de beschikbare microdata voor het eerst mogelijk om voor de BOR een kwantitatieve analyse uit te voeren. In de evaluatie is geconcludeerd dat de vrijstelling van de goingconcernwaarde van de onderneming in de BOR doeltreffend is in het voorkomen dat belastingheffing een gevaar vormt voor de continuïteit van ondernemingen, maar niet doelmatig is omdat in circa driekwart van de gevallen voldoende vrije middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde belasting te voldoen, zonder hiervoor middelen aan de onderneming te moeten onttrekken.² Dit gemiddelde van driekwart van de gevallen kan de zaak echter vertekenen.

² Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage, paragraaf 5.3. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

In de kabinetsreactie op de evaluatie is hier uitvoerig bij stilgestaan.³ Zoals daar is aangegeven, is discussie mogelijk over de opvatting wat als vrije middelen moet worden gedefinieerd.

Het kabinet erkent – zoals ook verwoord in het algemeen deel van de toelichting – dat de BOR ook wordt verleend aan verkrijgers voor wie de vrijstelling niet noodzakelijk is om een bedrijfsoverdracht mogelijk te maken. Dat feit maakt de BOR ondoelmatig in de zin dat budgettaire middelen worden ingezet terwijl dat niet altijd nodig is. Om de doelmatigheid te verbeteren, stelt het kabinet voor om de vrijstelling van 83% van de goingconcernwaarde van het ondernemingsvermogen boven € 1,5 miljoen te verlagen naar 70%. Hiermee wordt het profijt van de BOR voor grote overdrachten beperkt en wordt de scheve verdeling van het gebruik van de BOR verminderd. Andere maatregelen die de doelmatigheid verbeteren, liggen in de sfeer van de grondslag. Dit betreft het standaard als beleggingsvermogen aanmerken van aan derden verhuurde onroerende zaken, het afschaffen van de doelmatigheidsmarge voor beleggingsvermogen en de maatregel waardoor bedrijfsmiddelen die zowel privé als zakelijk worden gebruikt slechts kwalificeren voor zover deze in de onderneming worden gebruikt.

De Afdeling vraagt (onder c) de aandacht voor het kabinetsuitgangspunt om fiscale regelingen die negatief geëvalueerd zijn af te schaffen, te versoberen of aan te passen en de uitkomsten van het onderzoek fiscale regelingen⁴ en het ambtelijk rapport aanpak fiscale maatregelen⁵ waaruit blijkt dat weinig opvolging wordt gegeven aan evaluaties met negatieve conclusies inzake de doeltreffendheid of doelmatigheid. Het kabinet ziet dit spanningsveld, ook bij de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Aan de andere kant staat dit kabinetsstandpunt niet op zichzelf. Zo kan worden gewezen op het coalitieakkoord waarin het kabinet heeft aangegeven dat de continuïteit van familiebedrijven wordt ondersteund door (reële) bedrijfsopvolging eenvoudiger en eerlijker te maken door het tegengaan van oneigenlijk gebruik. Na de evaluatie door het CPB is vervolgonderzoek verricht door een gezamenlijke werkgroep van beleid en uitvoering. Dit vervolgonderzoek heeft geleid tot het voorstel om acht maatregelen in de BOR en DSR ab te treffen, dit in aanvulling op de maatregel met betrekking tot vastgoed waartoe reeds besloten was. De opbrengst van de zes maatregelen in het onderhavige voorstel loopt op tot € 99 miljoen structureel op een budgettair belang van de BOR van ongeveer € 550 miljoen.

Het kabinet deelt niet de conclusie van de Afdeling (onder d) dat een dragende objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten nog steeds ontbreekt. Het kabinet is ervan overtuigd dat de argumenten voor de voorgestelde maatregelen in dit wetsvoorstel tot aanpassing van deze regelingen de eerdere onderbouwing en rechtvaardigingsgrond zoals aan de orde geweest in bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 2013⁶ versterken. Hierbij merkt het kabinet op dat het onderhavige voorstel vijf van de acht aangekondigde maatregelen met betrekking tot de BOR en DSR ab bevat. De andere drie voorgestelde maatregelen zullen in het Belastingpakket 2025 worden opgenomen omdat deze complex zijn en om meer tijd vragen voor een gedegen uitwerking.

³ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525, p. 7.

⁴ Kamerstukken II 2022/23, 35 927, nr. S.

⁵ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 167.

⁶ HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206.

Het kabinet begrijpt het pleidooi van de Afdeling voor een visie op en inzicht in de verdere plannen met bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor reële bedrijfsopvolgingen. De Afdeling adviseert in de toelichting alsnog een dergelijke visie op te nemen. Het kabinet wijst erop dat er zowel in de maatschappij als in de wetenschap uiteenlopende visies bestaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het kabinet is van oordeel dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten niet berusten op een deelbelang van de families die hiervan baat hebben maar op een algemeen belang aangezien familiebedrijven grote toegevoegde economische waarde hebben. De toelichting is op dit punt aangevuld. Gelet op het voorgaande en vanwege zijn demissionaire status komt het kabinet niet tegemoet aan het pleidooi van de Afdeling ter zake. Wel is de toelichting aangevuld met een verwijzing naar het recent gestarte onderzoek naar de toekomst van de schenk- en erfbelasting waarin ook de BOR aan de orde komt.

3. Afweging BOR en andere beleidsdoeleinden

De Afdeling mist in de toelichting een afweging van het beleidsdoel dat met de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wordt nagestreefd met andere beleidsdoelen van het kabinet, in het bijzonder op het terrein van vermogensongelijkheid, voorkomen van concurrentieverstoring en het vestigingsklimaat.

a. Overdracht vermogensongelijkheid naar de volgende generatie

De toelichting constateert dat met name in de familiesfeer gebruik wordt gemaakt van de BOR om de onderneming met een lagere schenk- of erfbelasting over te dragen aan de volgende generatie. Personen die gebruikmaken van de BOR zijn relatief vermogend en met name voor ab-vermogen geldt dat dit sterk geconcentreerd is bij de meest vermogende huishoudens. In 2020 was 93% van het ondernemingsvermogen in eigendom van het meest vermogende deciel huishoudens. Een belangrijk neveneffect van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is volgens het CPB een toename van de ongelijkheid binnen generaties.

In het rapport IBO Vermogensverdeling wordt opgemerkt dat het voordeel van de BOR relatief vaak terecht komt bij huishoudens in de nieuwe generatie die binnen die generatie gemiddeld meer vermogend zijn en dat daarmee de vermogensongelijkheid binnen de volgende generatie wordt vergroot. Dit wordt versterkt doordat er geen maximum is gesteld aan het ondernemingsvermogen waarop de BOR van toepassing is.

In de toelichting ontbreekt een reflectie op het effect dat de BOR ook bij reële bedrijfsopvolgingen vermogensongelijkheid binnen nieuwe generaties verhoogt.

b. Concurrentieverstoring

Het CPB stelt vast dat de BOR de concurrentie tussen Nederlandse ondernemers onderling verstoort. Ondernemers die zelf een bedrijf starten of kopen zijn in het nadeel ten opzichte van ondernemers die de onderneming of aandelen via de BOR hebben verkregen. Door de BOR verkrijgt de ene ondernemer een «subsidie» voor de overdrachtsprijs, terwijl de andere ondernemer op de financieringsmarkt een lening moet verwerven of via een belaste schenking of erfenis aan middelen moet komen. In beide gevallen heeft laatstgenoemde ondernemer hogere financieringskosten en daarmee een concurrentienadeel ten opzichte van degene die met de BOR een bedrijf kan overnemen.

De toelichting gaat niet in op deze concurrentieverstoring als gevolg van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

c. Vestigingsklimaat

Het CPB merkt op dat de BOR als neveneffect heeft dat het aantrekkelijker wordt voor ondernemers om in Nederland te blijven wonen. Dat geldt ook voor ab-houders, waarbij die aandeelhouders overigens niet noodzakelijkerwijs in hetzelfde land hoeven te wonen als waar het bedrijf is gevestigd. Het CPB wijst erop dat ook tal van andere factoren spelen bij de vestigingskeuze en dat een Nederlander door de woonplaatsfictie nog tot tien jaar na emigratie volledig in de heffing van de Nederlandse erf- en schenkbelasting wordt betrokken. Het CPB merkt op dat de literatuur alleen bewijs voor effecten op emigratie voor de allerrijksten vindt en verwacht dat effecten op emigratie als gevolg van een aanpassing in de Nederlandse BOR naar verwachting beperkt zullen zijn.

De toelichting gaat niet in op deze overwegingen over de invloed van de BOR op het vestigingsklimaat.

d. Conclusie

De Afdeling adviseert aan de genoemde punten in de toelichting aandacht te besteden.

3. Afweging BOR en andere beleidsdoeleinden

De Afdeling adviseert de toelichting aan te vullen met de afweging tussen het belang van families die voordeel hebben van deze fiscale regelingen en dat van de samenleving als geheel. Ook adviseert zij om in de toelichting aandacht te besteden aan de verhouding tussen het beleidsdoel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en andere beleidsdoelen, te weten vermogensongelijkheid, voorkomen van concurrentieverstoringen en het vestigingsklimaat.

Personen die een erfenis nalaten of een schenking doen waarbij ze gebruikmaken van de BOR zijn inderdaad vaak relatief vermogend. De omvang van het vermogen verschilt weinig tussen schenkers en erflaters. Dit vermogen bestaat grotendeels uit het ondernemingsvermogen. Hierbij zij echter bedacht dat het niet de erflaters en schenkers zijn die schenk- of erfbelasting moeten betalen maar de bedrijfsopvolger, de verkrijger van het ondernemingsvermogen. Uit figuur 5.5 van de evaluatie door het CPB blijkt dat een groot deel van de verkrijgers van een schenking zonder de BOR over onvoldoende middelen zou beschikken om de schenkbelasting te voldoen. Er zijn ook (vermogende) verkrijgers die wel over voldoende middelen zouden beschikken. Zoals ook in het IBO Vermogensverdeling is opgemerkt, is het voordeel van deze regeling zeer scheef verdeeld: 40% van het budget gaat naar 2% van de verkrijgers. De aanpassing van de vrijstelling goingconcernwaarde vermindert deze zeer scheve verdeling en draagt eraan bij dat de vermogensongelijkheid binnen generaties als gevolg van de BOR afneemt. In de kabinetsreactie op het IBO Vermogensverdeling is de maatregel om aan derden verhuurd vastgoed niet meer in aanmerking te laten komen voor de BOR en DSR ab aangekondigd.

Een ander aspect van de BOR is mogelijke concurrentieverstoring tussen verkrijgers van een onderneming met toepassing van de BOR en ondernemers die zelf een bedrijf starten of kopen. Anderzijds is er het vestigingsklimaat. De meeste EU-landen kennen vrijstellingen of tariefkortingen voor overdrachten van familiebedrijven. Voor (potentiële) erfgenamen of verkrijgers van ondernemingsvermogen is het wel relevant hoe de Nederlandse regelingen zich verhouden tot de buitenlandse

regelingen, voor zover zij concurreren met buitenlandse ondernemers die hun onderneming op dezelfde manier verkrijgen.

De toelichting is op al deze punten aangevuld.

4. Opname in het pakket Belastingplan 2024

Het voorstel is opgenomen in het pakket Belastingplan 2024. De Afdeling adviseert om de noodzaak om het wetsvoorstel in het pakket Belastingplan 2024 op te nemen dragend te motiveren in de toelichting. Indien dat niet mogelijk is, adviseert zij het uit het pakket Belastingplan 2024 te halen.

4. Opname in het pakket Belastingplan 2024

Het kabinet deelt de opmerkingen van de Afdeling dat het pakket Belastingplan bij voorkeur voornamelijk bestaat uit maatregelen waar een wezenlijk budgettair belang mee gemoeid is en dat andere maatregelen opgenomen worden in verzamel- of zelfstandige wetsvoorstellen die een eigenstandig – al dan niet spoedeisend – traject volgen. Naarmate de omvang van het pakket Belastingplan toeneemt bestaat het risico dat de zorgvuldigheid en kwaliteit van de wetgeving en de parlementaire behandeling onder druk komen te staan. Het kabinet hecht daarom aan het spreiden van fiscale wetgeving. Dit jaar heeft het kabinet aan die spreiding bijgedragen door wetsvoorstellen op een eerder moment in het jaar in te dienen. Voorbeelden hiervan zijn het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, en in verband met aanpassingen van de bepalingen inzake plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting bij bepaalde diensten die virtueel aan een afnemer worden verricht⁷, het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 en het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024.

Tegelijkertijd kan voortvarendheid in wetgevingsproces wenselijk zijn om maatschappelijke problemen, een technische omissie of een heffingslek met urgentie aan te pakken. Het kabinet is van mening dat er dit jaar uiteenlopende urgente doelen zijn en dat er doelgroepen zijn waarvoor aanpassingen in het fiscale stelsel noodzakelijk zijn. Daarbij kan gedacht worden aan de sterke wens van het kabinet om de klimaatdoelen te halen, het belastingstelsel te vereenvoudigen of de werklust bij gemeenten, de Belastingdienst en de rechtspraak weer beheersbaar te krijgen. Het pakket Belastingplan 2024 is – hoewel deze niet is beperkt tot wettelijke veranderingen van maatregelen uit de begrotingsbesluitvorming – qua maatregelen zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2024 in werking moeten treden. Dit is vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum dat de maatregel in het Staatsblad moet zijn opgenomen of dat de maatregel een budgettaire samenhang kent. In de Kamerbrief van 31 augustus jl. heeft het kabinet per wetsvoorstel toegelicht wat de overwegingen zijn deze dit najaar in te dienen en te streven naar inwerkingtreding per 1 januari 2024.⁸ Het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 bevat daarnaast maatregelen met een voorgestelde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2025. Voor die beoogde inwerkingtredingsdatum is het, in verband met de

⁷ Het bij koninklijke boodschap van 15 mei 2023 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, en in verband met aanpassingen van de bepalingen inzake plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting bij bepaalde diensten die virtueel aan een afnemer worden verricht (Kamerstukken 36 362).

⁸ Kamerstukken II 2022/23, 2023Z14484.

voorbereidingstijd die de Belastingdienst nodig heeft om die maatregelen per 1 januari 2025 uit te kunnen voeren, noodzakelijk is dat deze maatregelen voor 1 januari 2024 in het Staatsblad zijn opgenomen. De toelichting is op dit punt aangevuld. Het kabinet heeft ervoor gekozen de separate wetsvoorstellen op hetzelfde moment (op Prinsjesdag) in te dienen. Dit kabinet heeft daarbij bovendien, zoals de Afdeling opmerkt, getracht niet alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang daartoe noopt – in separate wetsvoorstellen onder te brengen. Door de demissionaire status van het kabinet is een bijzondere situatie ontstaan, waarbij het kabinet de maatregelen in meer wetsvoorstellen heeft ondergebracht dan het anders had gedaan. Op deze manier volgen de wetsvoorstellen wel het parlementaire proces van het Belastingplan maar wordt het parlement wel de mogelijkheid geboden deze onderwerpen van een separaat politiek eindoordeel te voorzien.

5. Internetconsultatie

Het wetsvoorstel is niet in internetconsultatie gebracht. De toelichting vermeldt dat de regering van oordeel is dat dit wetsvoorstel zich beter leent voor advies en consultatie op andere wijze. Met VNO-NCW, MKB-Nederland, Familiebedrijven Nederland (FB Ned) en LTO is tweemaal gesproken over het uitwerken van verbeteropties in de BOR en de DSR ab. Deze partijen lijken primair belanghebbenden bij de BOR en DSR te vertegenwoordigen.

De Afdeling wijst erop dat de regering uitgangspunten heeft vastgesteld voor internetconsultatie, waaronder het ten behoeve van de transparantie het in principe in internetconsultatie brengen van alle wetgeving.

Gelet op het streven naar transparantie en het streven om burgers, bedrijven en instellingen hun ideeën over wet- en regelgeving kenbaar te kunnen laten maken, is het van belang dat ook anderen dan belanghebbenden bij het voortbestaan van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten hun visie kenbaar kunnen maken.

De Afdeling adviseert om in de toelichting dragend te motiveren waarom van internetconsultatie is afgezien.

5. Internetconsultatie

De Afdeling wijst er in haar advies op dat het wetsvoorstel niet in internetconsultatie is gebracht. Het wetsvoorstel is om verschillende redenen niet ter internetconsultatie aangeboden. Zo heeft het CPB voor de evaluatie al gesproken met experts uit de wetenschap, uit de Belastingdienst en met stakeholders. In de kabinetsbrief van 9 december 2022⁹ is de gedachtenvorming gestart en in de Voorjaarsnota¹⁰ zijn de voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen toegelicht. Een nadere uiteenzetting is opgenomen in de brief van 29 juni 2023 over de uitkomsten van het vervolgonderzoek naar verbeteropties in de bedrijfsopvolgingsregelingen. Eenieder heeft kennis van deze brieven kunnen nemen en erop kunnen reageren. In de media, de fiscale literatuur en het parlement staan de fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen vrijwel voortdurend in de belangstelling. Het kabinet heeft op deze wijze al veel verschillende invalshoeken in het traject kunnen betrekken. Internetconsultatie zou daarnaast hebben geleid tot vertraging van dit wetsvoorstel, waardoor de voorgestelde inwerkingtredingsdata van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatre-

⁹ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

¹⁰ Kamerstukken II 2020/21, 32 637, nr. 463.

gelen één jaar later zouden worden. Dat vond het kabinet niet wenselijk. De toelichting is op dit punt aangevuld.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal bezwaren bij het voorstel en adviseert het voorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen, tenzij het is aangepast.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht en is het wetsvoorstel aangevuld met een aanpassing van een verwijzing naar een lid dat in het wetsvoorstel vernummerd wordt.

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij