

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)

C

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 17 november 2023

I. ALGEMEEN

1.1 Inleiding

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de BBB, het CDA, ChristenUnie, JA21 en de SGP.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fractie van de ChristenUnie geven aan dat het aanzienlijke pakket aan maatregelen de parlementaire zorgvuldigheid niet ten goede komt en vragen, mede gelet daarop, waarom onderhavig wetsvoorstel nu in behandeling moet worden genomen. De voorstellen vloeien voort uit de voorjaarsbesluitvorming, zoals opgenomen in de Voorjaarsnota die 28 april 2023 aan de Tweede Kamer is gestuurd.¹ In de brief van 29 juni 2023 zijn de voorstellen nader toegelicht.² Bij de uitwerking van de voorjaarsnotamaatregelen is gekozen om de meeste maatregelen mee te nemen in het Belastingplanpakket 2024 vanwege de budgettaire gevolgen en omdat inwerkingtreding op 1 januari 2025 voor een aantal maatregelen voor de Belastingdienst alleen haalbaar is als het wetsvoorstel vóór 1 januari 2024 wordt gepubliceerd in het Staatsblad. Ook voor de maatregel om aan derden verhuurde onroerende zaken wettelijk als beleggingsvermogen aan te merken is het van belang dat deze vóór 1 januari 2024 wordt gepubliceerd in het Staatsblad, vanwege de voorgestelde inwerkingtredingsdatum 1 januari 2024.

De leden van de fractie van de SGP vragen welke consequenties dit wetsvoorstel heeft voor familiebedrijven en op welke manier de overdracht van familiebedrijven met dit wetsvoorstel moeilijker wordt

¹ Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1.

² Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570.

gemaakt. Het kabinet verwacht dat de maatregelen mensen niet raken in hun mogelijkheden een reële bedrijfsoverdracht te realiseren zonder dat de continuïteit van de onderneming (klein, middelgroot of groot) in gevaar komt. Deze verwachting is gebaseerd op de volgende overwegingen. De aanpassingen in de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) en in de doorschuifregelingen aanmerkelijk belasting in de inkomstenbelasting (DSR ab) dienen ertoe deze bedrijfsopvolgingsfaciliteiten meer doelmatig en uitvoerbaar te maken en minder aantrekkelijk voor onbedoeld gebruik. Ook met de voorgestelde aanpassingen blijven de BOR en de DSR ab belangrijke en nuttige regelingen bij bedrijfsopvolging. Dit blijkt ook uit het budgettair belang van deze regelingen.

De leden van de fractie van de BBB geven aan dat het voor ondernemers in het algemeen en familiebedrijven in het bijzonder erg belangrijk is om langjarig te kunnen vertrouwen op wet- en regelgeving. Zij vragen of het kabinet kan bevestigen dat zij naast de reeds aangekondigde aanpassingen geen verdere aanpassing van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van plan is door te voeren. De voorstellen voor de BOR en de DSR ab hebben een zorgvuldig besluitvormingsproces doorlopen en vonden hun aanleiding in de evaluatie van deze regelingen in 2022.³ Deze evaluatie vloeit voort uit de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek. Die regeling stelt dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid periodiek moeten worden geëvalueerd. De voorafgaande evaluatie dateert uit 2014. Daarnaast was ook het toetsingskader fiscale regelingen van toepassing op deze evaluatie.⁴ Conform dit toetsingskader is bekeken of de fiscale regeling een helder beschreven doel heeft, of overheidsingrijpen wenselijk is en of het gekozen instrument geschikt is. De kabinetsreactie op deze evaluatie is op 9 december 2022 naar de Tweede Kamer gestuurd.⁵ Die reactie komt er op neer dat het kabinet nog steeds achter de doelstelling van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten staat, maar het wel van belang acht dat knelpunten geadresseerd worden, dit gelet ook op het uitgangspunt in de Startnota om negatief geëvalueerde fiscale regelingen af te schaffen, te versoberen of aan te passen.⁶ In de kabinetsreactie zijn de BOR en DSR ab in het kort beschreven en is vervolgonderzoek aangekondigd naar de beste manier om de gewenste verbeteringen in de BOR en de DSR ab te kunnen realiseren. Het kabinet heeft dit voorjaar de tussentijdse conclusies uit dit onderzoek meegenomen in de besluitvorming.⁷ In de brief van 29 juni 2023 heeft het kabinet de Tweede Kamer geïnformeerd over zijn voornemens en de exacte uitkomsten van dit onderzoek.⁸ Het kabinet stelt in de brief van 29 juni 2023 op grond van dit vervolgonderzoek acht maatregelen met betrekking tot de BOR en DSR ab voor. Een deel van die maatregelen is opgenomen in onderhavig wetsvoorstel en een deel is aangekondigd voor opname in het Belastingplanpakket 2025. Voor aanvullende wijzigingen van de BOR en de DSR ab wordt logischerwijs eerst de volgende evaluatie afgewacht, die gepland staat voor 2028 of later.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een nadere op de jurisprudentie en literatuur gebaseerde onderbouwing van de antwoorden die ik heb gegeven omtrent de toepasselijkheid van *fraus legis* bij de

³ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage. Notitie «Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht» | CPB.nl.

⁴ Ministerie van Financiën, Toetsingskader fiscale regelingen, <https://rbv.rijksfinancien.nl/modellen/2021/overig/4.55>.

⁵ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.

⁶ Kamerstukken II 2021/22 35 925, nr. 143. Brief van 10 januari 2022 inzake de Startnota van het kabinet Rutte-IV; vertaling van de financiële afspraken uit het coalitieakkoord (Bijlage bij Kamerstukken II 2021/22 35 788, nr. 77), p. 23, 26, bijlage 1, Par. 1.2.2.

⁷ Kamerstukken II 2020/21, 32 637, nr. 463.

⁸ Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 570. Kamerstukken I 2022/23, 36 202, Z.

constructies «rollatorinvesteringen» en «dubbel-BOR». Daarbij geven deze leden aan dat mijn antwoord dat de genoemde constructies niet zomaar te bestrijden zijn met een beroep op *fraus legis*, hen bevreemdt en dat dit zou leiden tot zeer casuïstische reparatiewetgeving, die geen bijdrage levert aan de vereenvoudiging en bovendien weer uitnodigt tot ander oneigenlijk gebruik.

Zoals ik ook eerder heb geantwoord, is het leerstuk van *fraus legis* in de Nederlandse jurisprudentie ontwikkeld, bijvoorbeeld reeds in de arresten van de Hoge Raad uit 1984 en 1985 en sindsdien met regelmaat, ook in recentere jurisprudentie, herhaald. Dit leerstuk functioneert in feite als een vangnet in situaties waarin met het volstrekt overwegende oogmerk van belastingontwijking (wetsontduiking) een situatie wordt gecreëerd waarbij doel en strekking van de wet worden miskend als dit zou worden geaccepteerd. Het vangnetkarakter betekent dat het leerstuk pas aan de orde komt als andere methoden van rechtsvinding geen soelaas bieden. Het gaat dan in de regel om een geconstrueerde feitelijke situatie met het oogmerk om belasting te ontwijken. Een beroep op *fraus legis* vergt daarom elke keer een op de specifieke situatie toegesneden onderzoek door de inspecteur.

Om te kunnen beoordelen of bepaalde handelingen in strijd zijn met doel en strekking van de wet, is het van belang om aan de hand van de wetgeving(sgeschiedenis) vast te kunnen stellen wat doel en strekking van de wet is. Zoals ook in mijn eerdere beantwoording uiteengezet, vergt het onderzoek naar de precieze aanknopingspunten waaruit de miskenning van doel en strekking van de wet blijkt. Het niet eenvoudig kunnen afleiden van doel en strekking van de wet geldt voor iedere specifieke situatie. De bewijslast rust op de inspecteur en dit betekent dat deze in de lastige bewijspositie verkeert om aannemelijk te maken dat aan de criteria van *fraus legis* is voldaan. Dit leidt niet zelden tot lange, taaië discussies en procedures, waarvan de uitkomst van een gerechtelijke procedure over *fraus legis* op zijn minst onvoorspelbaar is, hetgeen afbreuk doet aan de rechtszekerheid. In dergelijke situaties zou (casuïstische) antimisbruikwetgeving (voor de toekomst) wel soelaas kunnen bieden. Dergelijke wetgeving dient dan tevens de legaliteit en rechtszekerheid. Bij het opstellen van dergelijke wetgeving kan de wetgever in de parlementaire toelichting dan nader aandacht besteden aan de (on)wenselijkheid van bepaalde handelingen die hij met de antimisbruikwetgeving beoogt te voorkomen. Mochten bepaalde handelingen dan zodanig opgezet worden dat de antimisbruikwetgeving naar de letter van de wet niet van toepassing is, hoeft dat er niet aan in de weg te staan dat het bestrijden van die handelingen toch mogelijk is met een beroep op *fraus legis*.

Volgens de leden van de fractie van de ChristenUnie maken de groenbanken zich grote zorgen over de continuïteit van de Regeling Groenprojecten als de vrijstelling Regeling Groenprojecten daadwerkelijk wordt gehalveerd. Deze leden vragen hoe het kabinet de continuïteit van de Regeling Groenprojecten gaat waarborgen. Ook het kabinet heeft deze signalen ontvangen van de groenbanken. De Tweede Kamer heeft een amendement aangenomen waarmee zowel de fiscale vrijstelling groen beleggen als de heffingskorting voor de Regeling Groenprojecten vanaf 2025 wordt verlaagd. Daardoor wordt deze regeling minder aantrekkelijk voor groene spaarders en beleggers. Hierdoor zullen minder duurzame innovatieve projecten worden gefinancierd en wordt de regeling minder aantrekkelijk voor financiële instellingen. De regeling is als doelmatig en doeltreffend geëvalueerd. In 2022 is via de regeling in totaal voor bijna € 1,8 miljard aan duurzame innovatieve projecten gefinancierd. Het kabinet onderkent het belang van de regeling en blijft hierover in gesprek met de groenbanken.

1.2 Invoering minimumleeftijd 21 jaar verkrijger schenking ab

De leden van de fractie van de BBB vragen waarom is gekozen voor de leeftijd van 21 jaar in plaats van bijvoorbeeld 18 jaar. De introductie van de leeftijdseis vormt een onderdeel van het pakket aan maatregelen om de BOR en de DSR ab meer te richten op reële bedrijfsopvolgingen. De keuze van de leeftijdsgrens is enigszins arbitrair. Bij de keuze voor de grens van 21 jaar heeft het kabinet het volgende overwogen. Bij een verkrijging op jonge leeftijd zal minder snel sprake zijn van een reële bedrijfsopvolging. De leeftijdsgrens moet echter ook niet te hoog worden gesteld. Dan worden te veel reële bedrijfsopvolgingen van de BOR en de DSR ab uitgesloten. Het kabinet heeft voor een leeftijd gekozen waarbij de bedrijfsopvolger vanaf het moment van het bereiken van de meerderjarigheid nog enige tijd heeft gehad om, al dan niet in het over te nemen bedrijf, (extra) werkervaring op te doen of aanvullende studie-ervaring op te doen. Voor de periode voor het opdoen van deze aanvullende ervaring heeft het kabinet aansluiting gezocht bij de termijn van drie jaar van de dienstbetrekkingseis die in het wetsvoorstel wordt afgeschaft. Op deze manier is het kabinet gekomen tot een leeftijdsgrens van 21 jaar. Het kabinet heeft geen voornemen om de leeftijd te verlagen naar 18 jaar.

1.3 Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

De leden van de fractie van JA21 vragen wanneer de beoordeling van de uitvoerbaarheid bij uitvoeringstoets van het amendement 36421–11, van de leden Inge van Dijk (CDA) en Erkens (VVD) zal zijn afgerond. De leden van de fractie van JA21 merken in dat verband terecht op dat het kabinet bij wege van eerste inschatting van de uitvoeringsgevolgen heeft aangegeven dat die naar verwachting problematisch zullen blijken. Die zorg ten aanzien van de uitvoerbaarheid van het amendement is onverminderd aanwezig. Of en in hoeverre de risico's zoals geïdentificeerd in de op 8 november jl. met uw Kamer gedeelde impactanalyse – met name op het punt van de onvoldoende gedefinieerde verbreding van het toepassingsbereik van de faciliteit, en de eruit voortvloeiende handhaafbaarheidsverslechtering – ook daadwerkelijk in de weg zullen staan aan een (goede) uitvoerbaarheid zal eerst kunnen volgen uit de vastgestelde uitvoeringstoets en de daarmee gedane definitieve beoordeling van de uitvoeringsgevolgen.

Zoals ik in de memorie van antwoord op het Belastingplan 2024 ook reeds aangeef in het antwoord op een soortgelijke vraag van de leden van de fractie van de VVD, hecht het kabinet aan een zorgvuldig wetgevingsproces. Het belang hiervan heb ik benadrukt tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan in de Tweede Kamer en in mijn eerdergenoemde brief van 8 november jl. aan uw Kamer. Bij een zorgvuldig proces hoort ook een gedegen en tijdige toetsing van de voorgenomen maatregelen. In een regulier wetgevingstraject is dit geborgd. Bij het Belastingplan worden er ook ieder jaar amendementen ingediend. De Belastingdienst zorgt met quickscans voor een eerste analyse van de uitvoeringsgevolgen van deze maatregelen. Voldoende tijd om een volledige uitvoeringstoets te doen ter beoordeling van de uitvoeringsgevolgen van amendementen ontbreekt immers. Met bedoelde brief van 8 november jl. beoogde ik uw Kamer, niettegenstaande die beperking in de tijd, te voorzien van informatie voorafgaande aan de behandeling van ook onderhavig wetsvoorstel.

Op aangenomen amendementen wordt een uitvoeringstoets gedaan. Vanwege het belang van een gedegen toetsing en in sommige gevallen de nog benodigde uitwerking of informatie acht ik het niet realistisch om voorafgaand aan de behandeling in uw Kamer de uitvoeringstoets aan te

leveren. Juist bij de maatregelen die tot complexiteit kunnen leiden in de uitvoering is zorgvuldigheid gewenst. Met name dit betreffende amendement vereist grote zorgvuldigheid. Om die reden is vooralsnog niet aan te geven binnen welke termijn de uitvoeringstoets zal zijn vastgesteld.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
M.L.A. van Rij