



Understanding Society

Cumulatie van de inkomstenbelasting en de erfbelasting

“De cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting bij overgang van een aanmerkelijk belang krachtens erfrecht”

Naam: A.E.L. Voeten

Studentnummer: 776616/1261468

Datum van publicatie: 6 september 2019

Opleiding: Fiscale economie

Onderwijsinstelling: Tilburg University

Begeleider: Mw. S.A.M. de Wijkerslooth

Voorwoord

Voor u ligt de scriptie 'Cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting' die ik heb geschreven in het kader van mijn afstuderen aan de opleiding Fiscale Economie aan de Tilburg University. Toen ik enkele jaren geleden als verpleegkundige begon aan de bachelor opleiding Fiscale Economie kon ik enkel hopen dat ik ooit het eindproduct van mijn Master opleiding Fiscale Economie zou afronden.

Dit was mij echter niet gelukt zonder de steun die ik tijdens die proces heb mogen ontvangen. Ik wil daarom dit voorwoord graag gebruiken om mijn begeleidster, mevrouw de Wijkerslooth, te bedanken voor de begeleiding en fijne input die ik heb ontvangen tijdens het schrijven van mijn scriptie.

Ook wil ik mijn collega's bij EY bedanken voor alle mogelijkheden die ik heb gehad om mijzelf te ontwikkelen op de werkvloer terwijl ik tegelijkertijd alle ruimte kreeg om mijn studie af te ronden. Tenslotte wil ik in het bijzonder graag mijn ouders en mijn vriend Willem bedanken. Niet in de laatste plaats omdat mijn ouders mij vanaf het moment dat ik ben gestart met deze studie altijd onvoorwaardelijk hebben gesteund en trots zijn geweest op ieder behaald resultaat. Ook mijn vriend heeft engelengeduld gehad tijdens het afronden van mijn studie en heeft nooit geklaagd als ik in de weekenden of op vakantie weer eens moest studeren. De steun die ik van iedereen heb gehad heeft mij geholpen om deze scriptie te kunnen afronden.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Jessica Voeten

Roosendaal, 18 juni 2019

Gebruikte afkortingen

AB	Aanmerkelijk belang
Art.	Artikel
BOF	Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HR	Hoge Raad
MvT	Memorie van Toelichting
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
p.	Pagina
SW 1956	Wet Successiewet 1956
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Gebruikte afkortingen	3
Inhoudsopgave	4
Hoofdstuk 1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Verantwoording van de opzet	7
Hoofdstuk 2. Cumulatie van belastingen	7
2.1 Inleiding	8
2.2. Juridische en economische cumulatie	8
2.2.1. Juridische cumulatie	8
2.2.2. Economische cumulatie	8
2.3. Cumulatie in de fiscale literatuur	9
2.3.1 De definitie van Moltmaker	9
2.3.2 De definitie van Dijkstra	12
2.3.3 De definitie van Van Vijfeijken	14
2.3.4. De definitie van Van Blokland	16
3. De overgang van het aanmerkelijk belang pakket in de inkomstenbelasting.	17
3.1. Inleiding	17
3.2. Het subject van de heffing	17
3.3. Het object van de heffing	18
3.4. Doorschuiffaciliteiten	19
3.4.1. Artikel 4.17a Wet IB 2001	20
3.4.2 Kritiek op de doorschuifregelingen	22
3.5. Afrekenen over het vervreemdingsvoordeel	23
4 De overgang van het aanmerkelijk belang pakket in de Successiewet.	25
4.1. Inleiding	25
4.2. Het subject	25
4.2.1. Het woonplaatsbeginsel en het draagkrachtbeginsel	26
4.3 Het object van de heffing	27
4.3.1. Tijdstip van waardebeoordeling	28
4.4. Faciliteiten	28
4.4.1. De faciliteiten	28
4.4.2. Ondernemingsvermogen	29
4.4.3. Reële bedrijfsopvolging	30
4.4.3.1. De bezitseis (lid 5)	30
4.4.3.2. Voortzettingseis (lid 5 en lid 6)	30
4.5. Een cijfermatig voorbeeld	31
4.6. Latente inkomstenbelastingclaim	33
5 Tussenconclusie: Is nu sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting?	35
Hoofdstuk 6. Voorkomen van cumulatie	38
6.1. Inleiding	38

6.2. Aftrek van belastinglatenties	38
6.2.1. De ratio de mogelijkheid tot aftrek van belastinglatenties	38
6.2.2. De werking van artikel 20 lid 5 en 6 Successiewet 1956	39
6.2.2.1. Een cijfermatig voorbeeld	40
6.3. Contante of nominale waarde in aanmerking nemen	40
6.4. Het juiste forfaitaire percentage	42
6.5. Dient de cumulatie voorkomen te worden?	43
6.6. Alternatieve oplossingen voor de cumulatie van belastingen	44
6.6.1. Dijkstra's voorstel om cumulatie van belastingen te voorkomen	44
6.6.2. De reactie van Heithuis en van Vijfeijken op het voorstel van Dijkstra	45
6.6.3. De mogelijke oplossing van Van Oers	46
6.6.4 Mogelijke oplossing in de inkomstenbelasting	47
6.7 De wijzigende tarieven in de inkomstenbelasting	49
Hoofdstuk 7 Conclusie	51
8. Literatuurlijst	53

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Hoewel dubbele belastingheffing veelal gerelateerd wordt aan internationale belasting en de verdragen ter voorkoming van de dubbele belasting, kan dubbele belasting ook optreden bij natuurlijke personen in nationale context. Het gevoel van dubbele belasting heerst bij belastingplichtigen voornamelijk in de inkomstenbelasting en de erf- en schenkbelasting. Dubbele belasting zou hierbij optreden omdat van de erflater en of schenker inkomstenbelasting wordt geheven en van de verkrijger erf- of schenkbelasting.¹

In zijn dissertatie 'cumulatie van belastingen' onderzoekt Dijkstra de cumulatie tussen de inkomstenbelasting en successiewet in verschillende situaties.² In dit proefschrift wordt door Dijkstra onder andere de in de maatschappij en literatuur betoogde stelling onderzocht dat de heffing van erfbelasting en inkomstenbelasting bij het overlijden van een aanmerkelijkbelanghouder tot dubbele heffing leidt. In deze masterthesis zal dit onderzoek eveneens centraal staan. Hierbij zal onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin het aanmerkelijk belang pakket bestaat uit beleggingsvermogen en de situatie waarin het aanmerkelijk belang pakket (ook) ondernemingsvermogen bevat.

Voordat kan worden geconcludeerd of er sprake is van dubbele belastingheffing bij de heffing van zowel erfbelasting en inkomstenbelasting bij het overlijden van een aanmerkelijkbelanghouder, zal allereerst uiteen gezet moeten worden wat onder cumulatie van belastingen wordt verstaan. Hierover bestaan in de literatuur namelijk uiteenlopende meningen. Daarnaast moet worden beoordeeld of cumulatie van belastingheffing altijd dient te worden voorkomen en hoe deze cumulatie voorkomen kan worden. Deze vragen zullen daarom in deze scriptie aan bod komen.

1.2 Probleemstelling

De probleemstelling die centraal staat in deze scriptie is daarom als volgt geformuleerd:

'Treedt cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting op bij de verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen krachtens erfrecht? Indien het antwoord hierop bevestigend luidt, in hoeverre moet deze cumulatie worden voorkomen en hoe zou deze voorkoming dan plaats moeten vinden?'

Om een antwoord te kunnen geven komen op deze probleemstelling zal eerst een antwoord worden gevormd op onderstaande deelvragen:

1. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing', WFR 2017/54

2. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingheffing (Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), 2016 (Nadere vindplaats: NDFR)

1. Wat houdt het begrip cumulatie van belastingen in?
2. Op welke wijze wordt het aanmerkelijk belang dat overgaat krachtens betrokken in de inkomstenbelasting en in de erfbelasting?
3. Is in deze situatie sprake van cumulatie van belastingen?
4. Indien deelvraag drie bevestigend moet worden beantwoord, in hoeverre en op welke wijze zal deze cumulatie dan voorkomen moeten worden?

In deze scriptie zal enkel de overgang van het aanmerkelijk belang door overlijden van de aanmerkelijkbelanghouder en dus de mogelijke cumulatie tussen de inkomstenbelasting en erfbelasting worden onderzocht.

1.3 Verantwoording van de opzet

Om een antwoord te kunnen geven op de probleemstelling, zal in hoofdstuk twee het begrip 'cumulatie van belastingen' aan bod komen. Verschillende definities van dit begrip staan in dit hoofdstuk centraal waarna ik de definitie zal geven die naar mijn mening juist is. Vervolgens bespreek ik in hoofdstuk drie en vier de wettelijke bepalingen omtrent de heffing van inkomstenbelasting en erfbelasting bij de overgang van aanmerkelijk belang indien de aanmerkelijkbelanghouder overlijdt. Hierna volgt in hoofdstuk vijf een tussenconclusie waarin wordt geconcludeerd dat sprake is van cumulatie van belastingheffing bij de overgang van aanmerkelijkbelangaandelen krachtens erfrecht. Het zesde hoofdstuk behandelt vervolgens de voorkoming van cumulatie. Naast de huidige regelingen, worden in dit hoofdstuk ook mogelijke alternatieven besproken. Tenslotte zal het zevende en tevens laatste hoofdstuk een antwoord geven op de probleemstelling.

Hoofdstuk 2. Cumulatie van belastingen

Zoals in de inleiding reeds aan bod is gekomen, wordt in deze scriptie een antwoord gezocht op de vraag of sprake is van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting bij de overgang van aanmerkelijk belang krachtens erfrecht. Alvorens een antwoord te kunnen geven op deze vraag zal moeten worden vastgesteld wat cumulatie van belastingheffing inhoudt en in welke situaties hiervan sprake is. Dit hoofdstuk geeft een antwoord op die vragen.

2.1 Inleiding

Over het algemeen heerst bij de meeste belastingplichtigen het gevoel dat de heffing van erfbelasting leidt tot dubbele belastingheffing. Dit wordt veroorzaakt doordat de erflater inkomstenbelasting verschuldigd is over inkomensbestanddelen die bij overlijden overgaan naar de erfgenaam en waarover de erfgenaam vervolgens erfbelasting is verschuldigd. Dit creëert het gevoel dat voor de tweede keer belasting wordt geheven over dezelfde inkomensbestanddelen. Om te kunnen bepalen of daadwerkelijk sprake is van dubbele belastingheffing in deze situaties, wordt in de volgende paragrafen de definitie van cumulatie uiteengezet aan de hand van diverse definities van cumulatie uit de fiscale literatuur.

2.2. Juridische en economische cumulatie

Van cumulatie van belastingheffingen wordt gesproken wanneer eenzelfde object meermaals in de belastingheffing wordt betrokken. In het internationaal belastingrecht wordt een onderscheid gemaakt tussen juridische en economische dubbele belasting. In deze paragraaf komen deze beide perspectieven van cumulatie aan bod.

2.2.1. Juridische cumulatie

Van juridische cumulatie is sprake in situaties waarin één subject ten aanzien van één object meerdere malen wordt belast.³ Hiervan is bijvoorbeeld sprake wanneer in internationale situaties een verschil in de kwalificatie van inkomensbestanddelen optreedt. Indien de ene staat een inkomensbestanddeel van een belastingplichtige in de heffing betreft op grond van het nationaliteitsbeginsel en de andere staat betreft hetzelfde inkomensbestanddeel van dezelfde belastingplichtige in de heffing op grond van het woonstaatbeginsel is sprake van juridisch dubbele heffing.

2.2.2. Economische cumulatie

Economische cumulatie van belastingen kan zich voordoen in twee verschillende vormen. Ten eerste wordt over economische cumulatie gesproken indien bij één belastingplichtige (subject) tweemaal over materieel identieke, maar juridisch verschillende objecten belasting wordt geheven.⁴ Het gaat hierbij

3. H. Schuttevåer, J.W. Zwemmer, *De Nederlandse Successiewetgeving*, (vijfde druk), Deventer: Kluwer, 1998.

4. C. van Raad, G.T.W. Janssen, F.P.G. Pötgens & M.F. De Wilde, *Cursus belastingrecht internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2016

vaak om belastingen die naar hun aard verschillend zijn.⁵ Dit kan zich voordoen in internationale situaties indien twee belastingheffende instanties het inkomensbestanddeel verschillend classificeren waardoor de belastingplichtige in twee staten over hetzelfde object twee verschillende vormen van belasting moet betalen die niet met elkaar te verrekenen zijn. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als staat A het inkomen tot dividend bestempeld en staat B als inkomen uit de onderneming. De tweede vorm doet zich voor in situaties waarbij van twee subjecten belasting wordt geheven over eenzelfde object.

De laatstgenoemde vorm van economisch dubbele belasting kan zich in de volgende drie gedaanten voordoen⁶:

1. In de eerste plaats is sprake van economisch dubbele heffing indien inkomen dat al is belast bij persoon X, nadat het is overgedragen aan persoon Y, nogmaals belast wordt bij persoon Y.
2. Kosten die verband houden met inkomensverwerving kunnen in de meeste gevallen in aftrek worden gebracht. Er zijn echter ook situaties denkbaar waar persoon X een (internationale) inkomens verwervende uitgave doet, bijvoorbeeld royalty's, zonder dat hij hiervoor aftrek ontvangt terwijl degene die de royalty's ontvangt hiervoor wel wordt belast. Dit leidt ook tot economisch dubbele belasting;
3. In de laatste plaats kan in internationale situaties sprake zijn van een classificatieverschil. De ene staat kan het inkomen op grond van haar wetgeving toerekenen aan X, terwijl de andere staat hetzelfde inkomen toerekent aan Y. De belastingplichtige is hierdoor in beide Staten belasting verschuldigd over hetzelfde object.

De laatste categorie doet zich enkel voor in internationale situaties en zal daarom in deze scriptie niet verder aan bod komen.

2.3. Cumulatie in de fiscale literatuur

De in de vorige paragraaf benoemde verschillende perspectieven op cumulatie van belastingen geven nog geen antwoord op wat het begrip cumulatie nu precies inhoudt en wanneer hier sprake van is. In de literatuur bestaat hierop ook geen eenduidig antwoord. In deze paragraaf zal ik de meest voorkomende definities bespreken.

2.3.1 De definitie van Moltmaker

Moltmaker⁷ heeft de term 'cumulatie van belastingen' geïntroduceerd. Moltmaker gaat hierbij uit van de situatie dat hetzelfde object bij hetzelfde subject meerdere malen, door verschillende soorten

5. P. Kavelaars, Voorkoming van dubbele belasting, Deventer, FED, 1998

6. C. van Raad, Internationaal belastingrecht (serie cursus belastingrecht), Deventer: Kluwer, 2016, §1.1.2

7. J.K. Moltmaker, Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht (serie Belastingconsultentendagen), nr. 18, Deventer: FED 1974

belastingen, in de belastingheffing wordt betrokken.⁸ Hij is dus van mening dat sprake is van cumulatie van belastingen indien over hetzelfde inkomensbestanddeel bij dezelfde belastingplichtige meerdere malen belasting wordt geheven. Hij sluit zich daarmee aan bij de definitie van juridisch dubbele belasting. Moltmaker geeft drie verschillende categorieën waarin sprake kan zijn van cumulatie van belastingen. Deze drie categorieën zijn als volgt:

- 1) De eerste categorie omvat situaties waarin de krachtens erfrecht verkregen vermogensbestanddelen niet tenietgaan door het genieten van opbrengsten;
- 2) Van de tweede categorie is sprake in gevallen waarin de krachtens erfrecht verkregen vermogensbestanddelen tenietgaan, naarmate opbrengst wordt genoten door de verkrijger;
- 3) De laatste categorie doet zich voor in gevallen waarin de verkregen inkomens- of vermogensbestanddelen onderworpen zijn aan de heffing van inkomstenbelasting én de heffing van erfbelasting.

1 De krachtens erfrecht verkregen vermogensbestanddelen gaan niet teniet door het genieten van opbrengsten;

In deze categorie valt bijvoorbeeld de verkrijging van een onroerende zaak die de verkrijger erft van de erflater. Over deze verkrijging is door de verkrijger erfbelasting verschuldigd. De belastingplichtige is in dit geval geen belasting verschuldigd over de verkrijging van de onroerende zaak, maar wel over eventuele toekomstige inkomsten die worden ontvangen door het verhuren van de onroerende zaak in de toekomst. De waarde van de onroerende zaak gaat echter niet teniet door deze toekomstige inkomsten.

Zowel Moltmaker als Dijkstra⁹ zijn het erover eens dat vanuit een puur juridisch oogpunt deze situatie onvoldoende aanleiding geeft om te spreken over cumulatie van de inkomstenbelasting met de erfbelasting. De verkrijging is op zichzelf namelijk niet belast in de inkomstenbelasting. Vanuit een puur economisch uitgangspunt zou kunnen worden gezegd dat de waarde van de onroerende zaak gelijk is aan de contante waarde van de toekomstige inkomsten die hieruit voortvloeien. Dit in acht nemende kan worden geconcludeerd dat sprake is van dubbele heffing. De inkomsten die worden gerealiseerd uit bijvoorbeeld het verhuren van de onroerende zaak zorgen immers voor een draagkrachtvermeerdering bij de verkrijger. Toch sluit ik mij in deze aan bij Moltmaker en Dijkstra en stel ik dat in deze situatie geen sprake is van dubbele heffing. De draagkrachtvermeerdering die wordt gerealiseerd uit de toekomstige inkomsten is namelijk niet dezelfde draagkrachtvermeerdering als de verkrijging van de onroerende zaak an sich.

8. J.K. Moltmaker, Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht (serie Belastingconsulentendagen), nr. 18, Deventer: FED 1974, blz. 9

9. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingheffing (Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), 2016, par. 8.1.1 ad 1

2. De krachtens erfrecht verkregen vermogensbestanddelen gaan teniet, naarmate opbrengst wordt genoten door de verkrijger

In de tweede categorie zoals deze is gedefinieerd door Moltmaker vallen situaties waarin de krachtens erfrecht verkregen vermogensbestanddelen tenietgaan naarmate de verkrijger opbrengst geniet. Rechten van vruchtgebruik zijn hier een voorbeeld van.¹⁰ De verkregen rechten worden in eerste instantie belast met erfbelasting. Vervolgens worden deze rechten weliswaar niet belast met inkomstenbelasting, maar de opbrengsten van deze rechten worden dat wel. Doordat de verkregen rechten niet direct met inkomstenbelasting worden belast, wordt in het algemeen de lijn gevolgd dat geen sprake is van cumulatie. Om van cumulatie te spreken moet het object namelijk juridisch identiek zijn. Dit is bij de verkregen rechten en de eventuele opbrengsten die daaruit voort bloeien niet het geval. De Commissie voor successie- en registratiebelasting bevestigt dit in haar Eindrapport.¹¹

In de literatuur wordt echter ook een meer economische benadering gebruikt om te bepalen of sprake is van cumulatie in dit onderhavige geval. Dijkstra¹² stelt bijvoorbeeld dat deze situatie wel als cumulatie dient aangemerkt te worden, omdat de verkrijging van de rechten en de opbrengsten uit het vruchtgebruik eenzelfde draagkrachtvermeerdering is. Doordat de verkrijging in eerste instantie belast zal worden met erfbelasting en de opbrengsten uit vruchtgebruik op een later moment belast worden in de inkomstenbelasting, is dan sprake van cumulatie. Ook Moltmaker¹³ lijkt van mening te zijn dat in het onderhavige geval sprake is van cumulatie. Hij neemt hierbij wel het uitgangspunt in dat wanneer het strikt technisch wordt bekeken geen sprake is van cumulatie, omdat in formeel opzicht geen sprake is hetzelfde object. Ik kan mij in deze situatie vinden in de stelling van Dijkstra dat het om cumulatie van belastingen gaat, ook al is strikt gezien het object van heffing niet gelijk. Nu de verkregen vermogensbestanddelen tenietgaan naarmate de verkrijger opbrengst geniet en de waarde van het vermogensbestanddeel is gebaseerd op de te verwachten opbrengsten uit vruchtgebruik, zal dezelfde draagkrachtvermeerdering tweemaal worden belast.

10. J.K. Moltmaker, Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht (serie Belastingconsulentendagen nr. 18), Deventer: FED 1974

11. Eindrapport van de Commissie voor de successie- en registratiebelasting (Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap no. 132). Deventer: Kluwer 1973, p. 55 en 56

12. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingheffing (Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), 2016, par. 8.1.1. ad 2

13. J.K. Moltmaker, Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht (serie Belastingconsulentendagen nr. 18), Deventer: FED 1974

3. De verkregen inkomens- of vermogensbestanddelen zijn onderworpen aan de heffing van inkomstenbelasting én de heffing van erfbelasting.

De laatste categorie betreft situaties waarbij de verkrijgingen een belastbaar object vormen in de inkomstenbelasting en de heffing van erfbelasting. Volgens Moltmaker treden de meeste gevallen van cumulatie op in deze categorie.¹⁴

Van deze vorm van cumulatie kan alleen sprake zijn indien de inkomstenbelasting verschuldigd wordt door overlijden. Hiervan is dus sprake indien aanmerkelijk belang overgaat krachtens erfrecht. De erflater dient in de inkomstenbelasting af te rekenen op het moment van overlijden over zijn vervreemdingsvoordeel. In de inkomstenbelasting is immers het tijdstip van genieten doorslaggevend en bij fictie is overlijden een vervreemdingsmoment waardoor de erflater geacht wordt op het moment van overlijden zijn voordeel te genieten.¹⁵ Daarnaast is de verkrijger erfbelasting verschuldigd over datgene dat de erflater aan hem overdraagt. De inkomstenbelasting die door de erflater is verschuldigd, mag op grond van artikel 20 Successiewet¹⁶ van de nalatenschap worden afgetrokken. Voor persoonlijke belastingen geldt dat deze aftrekbaar zijn indien en voor zover zij op de sterfdag materieel verschuldigd zijn.¹⁷ De erflater is de inkomstenbelasting over zijn vervreemdingsvoordeel verschuldigd op het moment van overlijden¹⁸ en voldoet daarmee aan dit vereiste. De door de erflater verschuldigde inkomstenbelasting vormt een schuld van de nalatenschap, waardoor de te betalen erfbelasting over de nalatenschap uiteindelijk lager is. Het gedeelte van de nalatenschap dat overblijft na aftrek van de verschuldigde inkomstenbelasting wordt echter nogmaals belast in de erfbelasting, zij het als draagkrachtvermeerdering bij een andere belastingplichtige. De verkregen aandelen zijn hierdoor zowel onderworpen aan de heffing van inkomstenbelasting als erfbelasting.

In een tweede plaats wordt deze vorm van cumulatie volgens onder andere Dijkstra veroorzaakt doordat in sommige gevallen de heffing van inkomstenbelasting kan worden uitgesteld door de claim door te schuiven, wanneer gebruik wordt gemaakt van de zogeheten doorschuiffaciliteiten. Deze faciliteiten zullen in de hoofdstukken over de inkomstenbelasting respectievelijk erfbelasting nader worden toegelicht. Anders dan bij direct afrekenen over het vervreemdingsvoordeel, wordt in dit geval de inkomstenbelasting en erfbelasting feitelijk betaald door dezelfde belastingplichtige, wat volgens Dijkstra leidt tot dubbele belastingheffing. In de volgende paragraaf zullen de zienswijze van Dijkstra en mijn mening daarover uitgebreider aan bod komen.

2.3.2 De definitie van Dijkstra

Volgens Dijkstra is sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting indien bij hetzelfde subject over hetzelfde object zowel inkomstenbelasting als erfbelasting wordt geheven, als zijnde

¹⁴ J.K. Moltmaker, Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht (serie Belastingconsulentendagen nr. 18), Deventer: FED 1974

¹⁵ Artikel 4.16, lid 1 onderdeel e Wet Inkomstenbelasting 2001

¹⁶ Artikel 20, lid 3 Successiewet 1956

¹⁷ Artikelsgewijs commentaar artikel 20 Successiewet 1956

¹⁸ Artikel 4.16, lid 1 letter e Wet Inkomstenbelasting 2001 jo. Artikel 4.46 lid 1 Wet Inkomstenbelasting 2001

draagkrachtheffingen. Dijkstra neemt daarmee het standpunt in dat sprake is van cumulatie indien dezelfde draagkrachtvermeerdering dubbel wordt belast.¹⁹ In zijn proefschrift is Dijkstra echter niet consequent in het definiëren van het begrip cumulatie, iets wat Van Vijfeijken in haar reactie ook concludeert.²⁰ In essentie lijkt Dijkstra wel aan te sluiten bij de definitie van juridisch dubbele belasting, maar hij voegt hieraan toe dat hij een economische benadering van deze definitie van juridisch dubbele belasting voorstelt.

In zijn proefschrift noemt Dijkstra dan ook drie situaties waarin sprake kan zijn van cumulatie van de inkomsten- en erfbelasting. Allereerst noemt hij de situatie waarin de vermogensbestanddelen die krachtens erfrecht worden verkregen belast worden met erfbelasting, waarbij vervolgens de termijnen die uit de verkrijging voortvloeien worden belast met inkomstenbelasting.²¹ Dit is eenzelfde situatie als ook door Moltmaker wordt genoemd.²²

Ten tweede noemt Dijkstra de situatie waarbij de verkrijging die krachtens erfrecht is verkregen zowel belast wordt met erfbelasting als met inkomstenbelasting. Van deze situatie is onder meer sprake bij de overgang van aanmerkelijk belang door overlijden van de erflater. Het aanmerkelijk belang gaat dan over naar de erfgenamen en zij zijn hier erfbelasting over verschuldigd, terwijl de erflater inkomstenbelasting is verschuldigd over de waarde van het vervreemdingsvoordeel op het tijdstip van overlijden. Strikt juridisch gezien is hierbij geen sprake van heffing bij hetzelfde subject. Volgens Dijkstra is hier toch sprake van cumulatie, omdat de verkrijger uiteindelijk ook de inkomstenbelasting zal moeten afdragen. Dijkstra gaat hierbij uit van de economische realiteit. De inkomstenbelasting en erfbelasting worden derhalve volgens Dijkstra door dezelfde persoon gedragen. Hierin komt zijn economische benadering van juridisch dubbele belastingheffing duidelijk naar voren.

Het uitgangspunt dat Dijkstra hanteert is dat sprake is van cumulatie indien over hetzelfde object zowel inkomstenbelasting als erfbelasting wordt geheven, ook al vindt deze heffing niet op hetzelfde moment plaats.²³ Deze nuance is van belang, omdat de meest zuivere vorm van cumulatie optreedt indien zowel het subject als het object juridisch gelijk zijn. Volgens Dijkstra kan echter ook van cumulatie worden gesproken indien de heffing van inkomstenbelasting over het (fictieve) vervreemdingsvoordeel bij het overlijden van de erflater en de afdracht door de erfgenaam van deze heffing plaatsvindt in het jaar van overlijden, waarbij op grond van artikel 20 Successiewet wel rekening wordt gehouden met de inkomstenbelastingsschuld van de erflater die op de nalatenschap rust. Dijkstra classificeert dit als 'acute cumulatie'.

18. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), par. 2.2.

19. I.J.F.A. Van Vijfeijken, Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?, WFR 2017/54

21. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), blz. 247

22. Zie paragraaf 2.3.1.2.

23. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), par. 8.1.2.

Ten slotte kan cumulatie van erfbelasting en inkomstenbelasting volgens Dijkstra optreden in een situatie waarin het object dat is verkregen krachtens erfrecht in eerste instantie wordt belast met erfbelasting en hetzelfde subject in de toekomst over hetzelfde object wordt belast met inkomstenbelasting.²⁴ Dijkstra doelt hiermee op situaties waarin gebruik wordt gemaakt van een doorschuifregeling voor de heffing van inkomstenbelasting en maakt hierbij dus een onderscheid in acute cumulatie en latente cumulatie van belastingen. In de volgende hoofdstukken zal dieper op deze doorschuifregeling worden ingegaan.

De erfgenaam treedt hierbij niet langer op als 'kassier', zoals hij dat in de vorige situatie in principe doet, maar is ook feitelijk de belastingclaim verschuldigd. Er bestaat hier dus als het ware een 'latente cumulatie'. Bij overlijden van de erflater wordt over de verkrijging bij de verkrijger belasting geheven over de draagkrachtvermeerdering, terwijl door het toepassen van de doorschuifregeling ook de inkomstenbelastingclaim op de verkrijger rust. Ook hier lijkt Dijkstra dus wederom niet slechts naar de juridische, maar ook naar de economische samenloop te kijken. Volgens Dijkstra dient vanuit het oogpunt van het voorkomen van cumulatie te worden voorkomen dat eenzelfde draagkrachtvermeerdering meermaals wordt betrokken in de belastingheffing. In de Successiewet is in artikel 20 een bepaling opgenomen waardoor de belastingplichtige 6,25% van de waarde van de aandelen van zijn belastingschuld voor de erfbelasting mag aftrekken, mits deze waarde de verkrijgingsprijs van de aandelen overtreft. Deze en andere maatregelen ter voorkoming van cumulatie van belastingen zullen in hoofdstuk 6 uitgebreid aan bod komen.

2.3.3 De definitie van Van Vijfeijken

Van Vijfeijken is het niet eens met de stellingname van Dijkstra.²⁵ Ten eerste concludeert zij dat het bij de overgang van aanmerkelijk belang krachtens erfrecht juridische cumulatie niet aan de orde is. De aanmerkelijkbelanghouder wordt namelijk bij overlijden belast voor zijn aanmerkelijkbelangwinst, terwijl de verkrijger erfbelasting verschuldigd is over de verkrijging. De inkomstenbelasting en erfbelasting worden dus niet geheven van hetzelfde subject. Daarom kan volgens van Vijfeijken enkel sprake zijn van economisch dubbele heffing.²⁶ Binnen de in paragraaf 2.2.2. genoemde categorieën van economische cumulatie van belastingen zou de eerstgenoemde categorie, waarbij bij twee verschillende subjecten belasting wordt geheven over hetzelfde object, van toepassing zijn op de overgang van aanmerkelijk belang krachtens erfrecht. De objecten van heffing zijn echter volgens van Vijfeijken juridisch ook niet gelijk. Inkomstenbelasting is verschuldigd door de erflater over de

²⁴ C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26), blz. 247

²⁴ Zij spreekt haar kritiek over de stellingname van Dijkstra uit in haar artikel: I.J.F.A. Van Vijfeijken, Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?, WFR 2017/54

²⁵ I.J.F.A. Van Vijfeijken, Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?, WFR 2017/54

waardeaangroei van de aandelen gedurende de bezitsperiode, terwijl de verkrijger erfbelasting is verschuldigd over de waarde in het economisch verkeer van de aandelen die hij verkrijgt.²⁷

Daarnaast is volgens van Vijfeijken ook geen sprake van dubbele heffing als belast inkomen wordt besteed. Als voorbeeld wordt hierbij de glazenwasser genoemd.²⁸ Indien een belastingplichtige een glazenwasser inschakelt om de ramen te zemen en deze glazenwasser betaalt uit zijn inkomen, dat reeds belast is in de inkomstenbelasting, is de glazenwasser op zijn beurt inkomstenbelasting verschuldigd over zijn gerealiseerde winst. Hierbij is geen sprake van dubbele heffing, omdat de betaling van de belastingplichtige aan de glazenwasser in de bestedings sfeer ligt. Dit voorbeeld schetsend lijkt het dat de meeste belastingplichtigen dit volledig kunnen volgen. Dit ligt anders bij overlijden van een aanmerkelijkbelanghouder, terwijl de essentie volgens van Vijfeijken hetzelfde is. Het moment van overlijden is het laatste moment dat de erflater zich kan ontdoen van zijn vermogen. In het geval van overlijden gebeurt dit dus noodzakelijkerwijs, waardoor het plaatsvindt in de privésfeer en daarmee in de inkomens bestedende sfeer. Het is daarom te vergelijken met het voorbeeld van de glazenwasser.

Vervolgens draagt Van Vijfeijken aan dat zowel de inkomstenbelasting als de erfbelasting draagkrachtheffingen zijn. Dit zal in de volgende twee hoofdstukken verder aan bod komen. Ieder subject wordt daardoor belast over zijn draagkrachtvermeerdering. De erflater en de verkrijger worden dus niet belast over dezelfde draagkrachtvermeerdering. De erflater is immers inkomstenbelasting verschuldigd over zijn vervreemdingsvoordeel en de verkrijger om niet is erfbelasting verschuldigd over de waarde van het aanmerkelijk belang pakket dat hij verkrijgt en zijn draagkracht vermeerdert. De heffingsmomenten vallen dan weliswaar samen, maar er is geen sprake van dubbele belastingheffing. Er wordt namelijk geheven over verschillende objecten van verschillende subjecten.

Tot slot gaat van Vijfeijken in op de stelling van Dijkstra dat sprake is van dubbele belastingheffing bij de verkrijger indien de verkrijger de inkomstenbelastingclaim van de erflater betaalt. Naar de mening van Van Vijfeijken treedt de verkrijger hierbij slechts op als 'kassier'.²⁹ De inkomstenbelasting die de erflater verschuldigd is, maar de verkrijger uiteindelijk betaalt heeft wel invloed op de verkrijging, maar leidt niet tot cumulatie van de inkomstenbelasting en de erfbelasting.

Volgens van Vijfeijken is er dus geen sprake van cumulatie van belastingen, zowel in juridisch als economisch perspectief. Ik sluit mij aan bij de opvattingen van Van Vijfeijken, in zoverre dat dit geldt voor de 'acute' cumulatie. Enerzijds wordt namelijk belasting geheven over de

26. I.J.F.A. Van Vijfeijken, Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?, WFR 2017/54, blz. 3

27. I.J.F.A. Van Vijfeijken, Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?, WFR 2017/54, blz. 3

28. I.J.F.A. Van Vijfeijken, Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?, WFR 2017/54, blz. 5

draagkrachtvermeerdering van de erflater. Deze draagkrachtvermeerdering bestaat uit de winst waar bij de erflater nog niet eerder over geheven is. Anderzijds wordt bij de verkrijging belasting geheven over de waarde in het economisch verkeer van het verkregen object. Dit zijn dus twee verschillende draagkrachtvermeerderingen. Dat mijn mening hierin anders is bij de doorgeschoven inkomstenbelastingclaim zal in hoofdstuk 5 verder worden toegelicht, nadat in de volgende hoofdstukken de wijze van belastingheffing en de doorschuif Faciliteiten aan bod zijn gekomen.

2.3.4. De definitie van Van Blokland

Ook Blokland heeft zich in het verleden uitgelaten over de cumulatie van belastingen. Volgens Van Blokland kan cumulatie zich op twee manier voordoen.³⁰

- a. Cumulatie kan optreden indien de belastingplichtige meerdere malen wordt belast voor hetzelfde object;
- b. Cumulatie kan zich ook voordoen indien meerdere malen belasting wordt geheven, bij verschillende belastingplichtigen, ten aanzien van hetzelfde object.

Ook Blokland maakt hierbij in beginsel dus onderscheid tussen cumulatie in juridische zin en cumulatie in economische zin. Met categorie a sluit hij zich aan bij de definitie van juridisch dubbele heffing, met categorie b bij de economische definitie. Blokland voegt echter aan zijn economische definitie toe dat de heffing ook kan plaatsvinden bij twee verschillende belastingplichtigen.³¹ Blokland geeft hierbij het voorbeeld van de schenking van aandelen. Zoals ik eerder in deze paragraaf heb aangegeven, waar ik mij onder andere aansloot bij de mening van Van Vijfeijken, ben ik het in dit opzicht niet met Blokland eens. Indien de inkomstenbelasting en erfbelasting bij twee verschillende belastingplichtigen worden geheven en zij ieder belast worden met deze belasting vanwege hun eigen draagkrachtvermeerdering, is geen sprake van hetzelfde subject ten aanzien van hetzelfde object, waardoor van cumulatie van belasting geen sprake is.

Zoals in dit hoofdstuk te lezen is, zijn er verschillende definities van cumulatie van belastingen te onderscheiden. Naar mijn mening is sprake van cumulatie van belastingen indien één object meerdere malen bij hetzelfde subject wordt belast, de juridische benadering dus. Dit is ook de definitie waar ik bij aangesloten ben voor het onderzoek naar de cumulatie tussen de inkomsten- en erfbelasting bij de verkrijging van aanmerkelijk belang aandelen krachtens erfrecht. Vanuit deze definitie zal in het vervolg van deze scriptie telkens worden bepaald of er sprake is van cumulatie van belastingen.

29. T. Blokland, Cumulatie van belastingen Deventer: FED 1997, blz. 13

30. T. Blokland, Schenken van aanmerkelijkbelangaandelen, WFR 1999/525, §8

3. De overgang van het aanmerkelijk belang pakket in de inkomstenbelasting.

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op de fiscale gevolgen van de overgang van een aanmerkelijk belangpakket krachtens erfrecht in de inkomstenbelasting. Hierbij maak ik een onderscheid tussen beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen dat overgaat krachtens erfrecht. In het volgende hoofdstuk zullen op dezelfde manier de fiscale gevolgen met betrekking tot de erfbelasting aan bod komen

3.1. Inleiding

Binnen de Wet IB 2001 is het vervreemdingsvoordeel, dat door de erflater ten tijde van het overlijden fictief wordt verkregen, het belastbaar object. Aan de Wet Inkomstenbelasting ligt grotendeels het draagkrachtbeginsel ten grondslag, in de volksmond vaak vertaald onder de noemer 'de sterkste schouders dragen de zwaarste lasten'. De recente parlementaire geschiedenis laat zien dat bij de vormgeving van de Wet IB 2001 nog altijd is uitgegaan van het draagkrachtbeginsel.³²

Niessen definieert het draagkrachtbeginsel als volgt:

"De gedachte dat mensen die veel financiële middelen en andere aardse goederen ter beschikking hebben, redelijkerwijs gesproken ook in staat moeten worden geacht om relatief veel bij te dragen aan de overheidsuitgaven."³³

Dit impliceert dat de hoogte van de draagkracht evenredig toeneemt bij een toename van koopkracht die wordt gerealiseerd. In het algemeen wordt een toename van koopkracht veroorzaakt door een stijging van het inkomen. Het inkomen is dan ook de belangrijkste maatstaf voor meting van draagkracht. In box II van de Wet IB 2001 wordt aangesloten bij het inkomensbegrip dat in artikel 2.3 sub b Wet IB 2001 is neergelegd. Het inkomen uit aanmerkelijk belang, dat voortvloeit uit dit artikel, dient daarom als uitgangspunt voor de vaststelling van de draagkracht. In deze paragraaf zal aan bod komen hoe de belastingheffing over het inkomen uit aanmerkelijk belang bij het overlijden van de aanmerkelijkbelanghouder verloopt in de Wet IB 2001.

3.2. Het subject van de heffing

Allereerst is het voor het beantwoorden van de probleemstelling van belang om een antwoord te geven op de vraag waarover inkomstenbelasting wordt geheven. In de Wet IB 2001 wordt inkomen uit aanmerkelijk belang belast bij de aanmerkelijkbelanghouder, tevens het subject van de heffing, zo blijkt uit artikel 4.6 van deze wet. Op grond van dit wetsartikel is een belastingplichtige aanmerkelijkbelanghouder indien hij, al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect ten minste 5% van de aandelen in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is

31. MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, V-N BP21/1.5, p.110

32. R.E.C.M. Niessen, De wet inkomstenbelasting 2001 (serie Fiscale Geschriften), Den Haag: SDU 2014, §2.1

verdeeld.³⁴ Hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001 kent vervolgens nog enkele uitbreidingen en beperkingen op dit begrip.

Er is namelijk ook sprake van aanmerkelijk belang indien de belastingplichtige al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect verschillende soorten aandelen heeft. Om in deze situatie van aanmerkelijk belang te spreken dient de belastingplichtige voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal van een soort aandelen aandeelhouder te zijn dan wel rechten te bezitten om direct of indirect aandelen van een soort te verwerven tot ten minste 5% van het van die soort geplaatste kapitaal.³⁵

Indien het belang van de belastingplichtige eenmaal kwalificeert als aanmerkelijk belang, worden op grond van artikel 4.9 Wet IB 2001 ook de overige aandelen of winstbewijzen van de belastingplichtige in dezelfde vennootschap tot het aanmerkelijk belang gerekend. Dit wordt de zogeheten meesleep-regeling genoemd.³⁶ De laatste uitbreiding is te vinden in artikel 4.10 van de Wet IB 2001³⁷, ook wel de meetrek-regeling genoemd. Op grond van dit artikel vormen de aandelen en winstbewijzen die de belastingplichtige heeft in een vennootschap waarin zijn partner of een bloed- of aanverwant in de rechte lijn een aanmerkelijk belang heeft een aanmerkelijk belang voor de belastingplichtige.

Ten slotte kan nog sprake zijn van een fictief aanmerkelijk belang. Een fictief aanmerkelijk belang kan ontstaan indien het aandelenbezit door bijvoorbeeld een gedeeltelijke vervreemding, emissie, een fusie of vererving is gedaald tot onder de 5% grens. Artikel 4.11 van de Wet IB 2001 stelt dat de aandelen of winstbewijzen in dergelijke gevallen geacht worden tot een aanmerkelijk belang te horen. Het aanmerkelijkbelangregime blijft hierdoor in alle opzichten op de aandelen of winstbewijzen van toepassing. Het fictieve aanmerkelijk belang is ook van toepassing op aandelenbezit waarop artikel 3.65, 4.17, 4.17a, 4.17b, 4.17c, 4.40 of 4.41 is toegepast.³⁸ Op verzoek van de belastingplichtige kunnen de aandelen in deze situatie echter ook worden geacht te zijn vervreemd.³⁹

3.3. Het object van de heffing

De voordelen die een aanmerkelijk belanghebber verkrijgt uit zijn belang worden belast in de inkomstenbelasting. Naast reguliere voordelen, bijvoorbeeld dividenduitkeringen, worden ook de vervreemdingsvoordelen belast. Als vervreemdingsvoordelen worden belast de voordelen die worden behaald bij de vervreemding van een gedeelte van de in de aandelen of winstbewijzen besloten liggende rechten.⁴⁰ In de wet wordt geen definitie gegeven van het begrip vervreemding. Uit de

³⁴ Art. 4.6 Wet inkomstenbelasting 2001

³⁵ Art. 4.7 Wet inkomstenbelasting 2001

³⁶ Art. 4.9 Wet inkomstenbelasting 2001

³⁷ Art. 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001

³⁷ Art. 4.11 Wet inkomstenbelasting 2001

³⁸ Art. 4.16, lid 3 Wet inkomstenbelasting 2001

³⁹ Art. 4.12 Wet inkomstenbelasting 2001

wetsgeschiedenis van de Wet IB 2001 blijkt dat er geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van wat onder de Wet inkomstenbelasting 1964 onder vervreemding werd verstaan, maar in deze wet werd het begrip echter evenmin gedefinieerd.⁴¹ In de jurisprudentie⁴² is het vervreemdingsbegrip wel uitgelegd en wel als volgt: 'elke rechtshandeling waardoor de aandeelhouder tot zijn aanmerkelijk belang behorende aandelen uit zijn vermogen laat overgaan in het vermogen van een ander'. Naast deze daadwerkelijke vervreemding, bevat artikel 4.16 van de Wet IB 2001 negen fictieve vervreemdingen.

De overgang krachtens erfrecht is één van deze vervreemdingen. Het vervreemdingsvoordeel wordt berekend door het verschil te nemen tussen de overdrachts- en verkrijgingsprijs.⁴³ Deze voordelen zijn belast op het moment van vervreemding⁴⁴, dus op het moment waarop de aanmerkelijkbelanghouder overlijdt. Op grond van artikel 4.16 lid 1 onderdeel 3 Wet IB 2001 is de aanmerkelijkbelanghouder bij overlijden dus in principe inkomstenbelasting verschuldigd. Het doel van deze fictie is het zeker stellen van de aanmerkelijkbelangclaim. In de literatuur vraagt men zich namelijk af of er wel daadwerkelijk gerealiseerd wordt en dus aanmerkelijkbelangheffing moet worden geheven. De wetgever heeft dit vraagstuk opgelost door elke overgang onder algemene titel bij fictie als een vervreemding te beschouwen.⁴⁵ In een aantal gevallen kan deze vervreemding echter worden teruggenomen door de hierna te bespreken doorschuiffaciliteiten.

3.4. Doorschuiffaciliteiten

In principe dient dus over de vervreemdingsvoordelen te worden afgerekend. De wet kent echter verschillende doorschuiffaciliteiten. Deze faciliteiten zijn geregeld in artikel 4.17, 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001. Indien één van deze faciliteiten toepasbaar is, hoeft niet direct over de belastingclaim te worden afgerekend.

Artikel 4.17a bevat de doorschuiffaciliteit voor het vererven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen. Deze faciliteit zal daarom kort worden uitgelicht. De overige faciliteiten zijn toepasbaar bij respectievelijk overgang krachtens huwelijksvermogensrecht, verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar en overgang krachtens schenking. Deze faciliteiten zullen in deze scriptie verder niet aan bod komen.

40. Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 203

41. HR 29 juni 1977, BNB 1977/199

42. Art. 4.19 Wet inkomstenbelasting 2001

43. Art. 4.20 Wet inkomstenbelasting 2001

44. Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Wet inkomstenbelasting 2001, aantekening 6.1.1. bij artikel 4.16

3.4.1. Artikel 4.17a Wet IB 2001

Artikel 4.17a Wet IB 2001 zorgt ervoor dat in de meeste gevallen de fictieve vervreemding van artikel 4.16 lid 1 onderdeel 3 Wet IB 2001 niet leidt tot direct afrekenen over het vervreemdingsvoordeel. Het artikel kent de volgende vier voorwaarden voor toepassing van de doorschuiffaciliteit.

- a. De vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben moet een onderneming drijven als bedoeld in artikel 3.2 of een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a.⁴⁶

Tot 1 januari 2010 was voor deze vervreemding een automatische doorschuiving geregeld in artikel 4.17.⁴⁷ Met ingang van 1 januari 2010 is deze faciliteit echter gewijzigd. Vanaf dit moment is deze doorschuiffaciliteit namelijk beperkt tot het in een besloten vennootschap aanwezige materiële ondernemingsvermogen, waarbij het beleggingsvermogen voor 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen mag worden meegenomen.⁴⁸ Over het overige beleggingsvermogen dient te worden afgerekend.

Door de invoering van de materiële ondernemingseis is het van belang een onderscheid te maken tussen het in de vennootschap aanwezige (materiële) ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen. Ten eerste dient de vennootschap een onderneming te drijven als bedoeld in art. 3.2 Wet IB 2001.⁴⁹ Hieronder wordt verstaan 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen'.⁵⁰ Voor het begrip ondernemingsvermogen is vervolgens aangesloten bij de vermogensetiketteringregels uit de winstfeer.⁵¹ Voor een vennootschap gelden echter niet de regels voor keuzevermogen die de IB-onderneming wel kent. In de MvT is daarom aangegeven dat in het geval artikel 4.17a van toepassing is, zowel verplicht ondernemingsvermogen als keuzevermogen wordt aangemerkt als ondernemingsvermogen.⁵² Beleggingsvermogen behoort niet tot ondernemingsvermogen. Zoals hierboven is aangegeven bepaalt artikel 4.17a lid 6 onderdeel 2 Wet IB 2001 dat bij de berekening van het totale ondernemingsvermogen rekening gehouden mag worden met het beleggingsvermogen

45. Artikel 4.17a, lid 1 onderdeel a

46. C. van Raad, G.T.W. Janssen, F.P.G. Pötgens & M.F. De Wilde, *Cursus belastingrecht internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2016. Paragraaf 4.8.1.C.a en Art. 4.17a Wet IB 2001

47. art. 4.17a, zesde lid, onder 2 Wet IB 2001

48. Art. 4.17a lid 1 onderdeel a Wet inkomstenbelasting 2001

49. MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 43

50. C. van Raad, G.T.W. Janssen, F.P.G. Pötgens & M.F. De Wilde, *Cursus belastingrecht internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2016 paragraaf 4.8.1.C.b.

51. Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 43

ter grootte van maximaal 5% van de waarde in het economische verkeer van het ondernemingsvermogen

De materiële ondernemingseis in acht nemende, kwalificeert de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen in een houdstervennootschap in beginsel niet voor de toepassing van de doorschuiffaciliteit. De materiële onderneming wordt immers vaak gedreven door de werkmaatschappij. In sommige gevallen kan hierin echter een oplossing worden gevonden in consolidatie.⁵³ Indien de belastingplichtige een aanmerkelijk belang had in de houdstermaatschappij en via deze houdstermaatschappij een belang houdt in de werkmaatschappij, waarin een materiële onderneming wordt gedreven, van ten minste 5% van het geplaatste aandelenkapitaal mogen de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij worden toegerekend aan de houdstermaatschappij. De ondernemingstoets zal in dit geval plaatsvinden op het niveau van de houderstermaatschappij met inachtneming van deze toerekening. Deze regeling biedt in de geschetste situatie ruimte voor de doorschuiffaciliteit waardoor niet direct behoeft te worden afgerekend.

- b. De aandelen of winstbewijzen behoren bij de erflater niet tot een aanmerkelijk belang op grond van artikel 4.10 wet IB 2001, de meetrekregeling

Zoals in de vorige paragraaf besproken geldt de zogeheten meetrekregeling indien de belastingplichtige zelf geen aanmerkelijk belang heeft in een vennootschap, maar een met hem verbonden persoon wel een aanmerkelijk belang bezit in deze vennootschap. De direct gehouden aandelen, optierechten of winstbewijzen behoren bij de belastingplichtige dan tot een aanmerkelijk belang. Verbonden personen voor deze bepaling zijn de partner en een bloed- of aanverwant in de rechte lijn van de belastingplichtige of zijn partner. Op deze vorm van aanmerkelijk belang is de doorschuiffaciliteit van artikel 4.17a wet IB 2001 niet van toepassing omdat het een antimisbruikbepaling is.

- c. De verkrijger is binnenlands belastingplichtig en de verkregen aandelen mogen geen deel uitmaken van het vermogen voor een voor zijn rekening gedreven onderneming of tot het resultaat uit een werkzaamheid van hem behoren.

Doorschuiven is niet mogelijk wanneer de verkrijger in het buitenland woont. De wetgever heeft deze voorwaarde opgenomen in de wet om de heffing te waarborgen. Door de toepassing van belastingverdragen is de winst uit aanmerkelijk belang in veel gevallen namelijk toerekenbaar aan het woonland.⁵⁴

52. Artikel 4.17a lid 5 Wet inkomstenbelasting 2001

53. Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3, p.50

- d. Bij overgang krachtens erfrecht onder een bijzondere titel (een legaat), dient deze plaats te vinden binnen twee jaar na het overlijden van de erflater.

Indien wordt voldaan aan alle voorwaarden en het is gewenst dat de doorschuiffaciliteit wordt toegepast, dient een verzoek hiertoe gedaan te worden door de gezamenlijke belanghebbenden, de erflater en de erfgenamen dus. Ten behoeve van de erflater treedt de rechtsgeldige vertegenwoordiger in diens plaats.⁵⁵

Hoe deze doorschuiffaciliteit uitwerkt in de praktijk laat zich het beste illustreren door middel van een cijfermatig voorbeeld.

X bezit alle aandelen in Y BV. De verkrijgingsprijs van deze aandelen is €150.000,-. X overlijdt en Z is zijn enig erfgenaam. De waarde in het economische verkeer van deze aandelen bedraagt op het tijdstip van overlijden €500.000,- waarvan €400.000,- toerekenbaar is aan ondernemingsvermogen en €100.000,- aan beleggingsvermogen.

Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen, €400.000,- + 5% = €420.000,- wordt geen vervreemding geconstateerd. Het beleggingsvermogen bedraagt dan nog €80.000,-. Op grond van artikel 4.39a wet IB 2001 mag hierop de verkrijgingsprijs van X in mindering worden gebracht. Hierdoor wordt per saldo geen vervreemdingsvoordeel bij A geconstateerd.

A heeft hierna echter wel nog €70.000,- (€150.000,- Verrijgingsprijs -/- €80.000,-) aan verkrijgingsprijs 'over'. Dit gedeelte van de verkrijgingsprijs wordt doorgeschoven naar de erfgenaam Z. De verkrijgingsprijs van Z wordt dan de waarde in het economisch verkeer van het beleggingsvermogen, zijnde €80.000,- vermeerderd met de doorgeschoven verkrijgingsprijs van A. De verkrijgingsprijs van Z bedraagt dan dus €80.000,- + €70.000,- = €150.000,-.⁵⁶

3.4.2 Kritiek op de doorschuifregelingen

De doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting is niet onomstreden. Zo is één van de oplossingen voor de cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting die Dijkstra aandraagt in zijn dissertatie het afschaffen van de doorschuiffaciliteiten, wat in hoofdstuk 6 uitgebreider aan bod zal komen. Een van zijn argumenten hierbij is dat het nut en de noodzaak van de doorschuiffaciliteit in de literatuur regelmatig ter discussie staat.⁵⁷ Het klopt dat de doorschuiffaciliteit een veelbesproken onderwerp is in de literatuur, maar deze conclusie van Dijkstra lijkt iets te kort door de bocht. In de literatuur gaat het namelijk voornamelijk over de vraag of de faciliteiten al dan niet strijd zijn met het draagkrachtbeginsel. Door het gebruik van de doorschuiffaciliteiten wordt de

54. Dr. Y.M Tigelaar-Klootwijk, Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen (FM nr. 141) 2013/4.2.4.3.a

55. Voorbeeld gebaseerd op Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8, p.6

57 C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, diss. Nijmegen 2016, p. 268-269

draagkrachtvermeerdering immers verschoven tussen twee subjecten, waardoor de heffing niet langer verschuldigd is door het juiste subject.⁵⁸ Er is derhalve sprake van een inbreuk op het draagkrachtbeginsel.

Hoogeveen heeft in 1999 onderzoek gedaan naar de destijds voorgestelde doorschuiffaciliteit bij de overdracht aan een medeondernemer. Hierin concludeert zij onder andere dat een inbreuk op het draagkrachtbeginsel kan worden gerechtvaardigd door zwaarwegende gronden.⁵⁹ Van een zwaarwegende grond is bijvoorbeeld sprake bij liquiditeitsproblemen. In het geval van de inkomstenbelasting die verschuldigd is door de erflater over het vervreemdingsvoordeel bij overlijden zou directe afrekening kunnen leiden tot liquiditeitsproblemen. De doorschuiffaciliteiten zijn ingevoerd om deze liquiditeitsproblemen weg te nemen.⁶⁰ In haar onderzoek gaat Hoogeveen ook kort in op de doorschuiffaciliteit bij overlijden. Naar haar mening is de ratio van de invoering van de faciliteit niet in lijn met de uitwerking ervan, nu de faciliteit zelfs kan worden toegepast als (een deel van) de bezittingen van de vennootschap bestaan uit liquide middelen.⁶¹ Haar voorstel is dan ook om de reikwijdte van de faciliteit te beperken tot situaties waarin daadwerkelijk sprake is van liquiditeitsproblemen. Alleen in situaties waarin dergelijke problemen aan de orde zijn is volgens Hoogeveen een doorschuiffaciliteit te rechtvaardigen op grond van zwaarwegende gronden, namelijk liquiditeitsproblemen. Ik sluit mij aan bij deze conclusie.

3.5. Afrekenen over het vervreemdingsvoordeel

In de vorige paragrafen is duidelijk geworden dat bij het overlijden van een aanmerkelijkbelanghouder sprake is van een fictieve vervreemding. Deze fictieve vervreemding zorgt voor een belast vervreemdingsvoordeel waarover inkomstenbelasting verschuldigd is. Indien voldaan aan de voorwaarden, kan op verzoek gebruik worden gemaakt van de doorschuiffaciliteit. Zoals hierboven opgemerkt, dient over het beleggingsvermogen altijd afgerekend te worden. Volledigheidshalve dient te worden opgemerkt dat de belastingplichtige niet verplicht is gebruik te maken van de doorschuiffaciliteiten. Hij mag er voor kiezen om naast het beleggingsvermogen, ook direct over het ondernemingsvermogen af te rekenen. Dit kan bijvoorbeeld gunstig zijn in gevallen waarin de waarde van de aandelen in het economisch verkeer lager is dan de oorspronkelijke prijs van de aandelen, zodat een aanmerkelijkbelangverlies kan worden genomen. In dit geval, maar ook wanneer de doorschuiffaciliteit wordt toegepast, moet het vervreemdingsvoordeel worden bepaald. In deze paragraaf zal uiteengezet worden hoe het vervreemdingsvoordeel dient te worden bepaald.

Het vervreemdingsvoordeel wordt op grond van artikel 4.19 lid 1 Wet IB 2001 gesteld op de overdrachtsprijs minus de verkrijgingsprijs. Als maar een gedeelte van de aandelen of in winst

⁵⁶ M.J. Hoogeveen, De zin en de onzin van een doorschuiffaciliteit voor de bedrijfsopvolging, WFR 2000/1134

⁵⁹ Zie hiervoor ook haar dissertatie: M. J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, (diss. Tilburg University 2011), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011

⁶⁰ TK, vergaderjaar 1962-1963, 5380, nr. 19, blz. 38

⁶¹ M.J. Hoogeveen, De zin en de onzin van een doorschuiffaciliteit voor de bedrijfsopvolging, WFR 2000/1134

genoten rechten overgaan, wordt een evenredig deel van de verkrijgingsprijs in aanmerking genomen. De definitie van de verkrijgingsprijs wordt gegeven in artikel 4.21 Wet IB 2001. Op grond van dit artikel wordt de verkrijgingsprijs bepaald door de tegenprestatie bij de verkrijging te vermeerderen met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten.

De overdrachtprijs is op grond van artikel 4.20 Wet IB 2001 gelijk aan de tegenprestatie bij vervreemding, verminderd met de ten laste van de vervreemder komende kosten. Met de tegenprestatie wordt hetgeen dat wordt betaald voor de aandelen bedoeld. Bij overlijden ontbreekt deze tegenprestatie echter, waardoor de overdrachtprijs op nihil zou moeten worden gewaardeerd. Om te voorkomen dat de inkomstenbelastingclaim hierdoor wegvalt heeft de wetgever artikel 4.22 Wet IB 2001 ingevoerd. In deze wetsbepaling is geregeld dat indien een tegenprestatie ontbreekt of bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst is bedongen, de waarde in het economische verkeer wordt gehanteerd als overdrachtprijs.⁶²

De vraag is echter wat moet worden beschouwd als de waarde in het economische verkeer. De Hoge Raad heeft deze vraag in BNB 1963/113 beantwoord en de waarde in het economische verkeer gedefinieerd als de prijs die bij de aanbidding ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde aan de aanmerkelijkbelanghouder voor de aandelen zou zijn geboden dan wel betaald.⁶³ Er dient dus te worden uitgegaan van een waarde waarbij de prijs van de aandelen wordt bepaald door middel van een fictieve situatie met een niet bestaande meestbiedende koper.

62. C. van Raad, G.T.W. Janssen, F.P.G. Pötgens & M.F. De Wilde, *Cursus belastingrecht internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2016, blz. 1003

63. HR 6 maart 1963, nr. 14955, bnb 1963/113

4 De overgang van het aanmerkelijk belang pakket in de Successiewet.

In het vorige hoofdstuk is aan bod gekomen hoe aanmerkelijk belang dat overgaat krachtens erfrecht in de inkomstenbelasting wordt betrokken bij de overdrager en de verkrijger. Hierbij is ook stil gestaan bij de doorschuif Faciliteiten die onder bepaalde voorwaarden van toepassing kunnen zijn. In dit hoofdstuk zal hetzelfde worden gedaan voor de erfbelasting.

4.1. Inleiding

Erfbelasting wordt, zoals de naam al aangeeft, geheven over een verkrijging die verkregen wordt krachtens erfrecht. Hierbij wordt aangesloten bij het woonplaatsbeginsel. Erfbelasting wordt namelijk enkel geheven als de erflater op het moment van overlijden in Nederland woonde.⁶⁴ De woonplaats van de verkrijger is hierbij niet van belang.⁶⁵

De Successiewet bevat daarnaast een bepaling waardoor bij fictie sprake kan zijn van een woonplaats in Nederland. Deze bepaling geldt bijvoorbeeld voor diplomaten, maar ook voor emigranten uit Nederland.⁶⁶ De belastingplichtige die vertrekt uit Nederland en binnen tien jaar na dit vertrek komt te overlijden, wordt namelijk geacht op het tijdstip van zijn overlijden in Nederland te wonen.⁶⁷ De aanleiding voor de opname van deze bepaling was om belastingvlucht van Nederlandse belastingplichtigen door middel van emigratie tegen te gaan.⁶⁸

Als op grond van de toepasselijke wetgeving en jurisprudentie al dan niet via fictie kan worden vastgesteld dat Nederland de woonplaats is van de erflater ten tijde van het overlijden, betreft Nederland de verkrijging in de erfbelasting.

4.2. Het subject

De dragende rechtsgrond voor het heffen van erfbelasting is, evenals bij de heffing van inkomstenbelasting, het draagkrachtbeginsel⁶⁹. Erfrechtelijke verkrijgingen zouden immers iemands vermogen vergroten en zijn koopkracht verhogen, waardoor het inkomen vormt voor de verkrijger. De verkrijger is daarom het subject van heffing voor de erfbelasting⁷⁰, het is immers de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger die dient te worden belast. Het vermogen dat wordt verkregen door de erfrechtelijke verkrijging wordt echter niet waardevoller of groter door de

64. art. 1 lid 1 onder 1° en 2° Successiewet 1956

65. A.C. Rijkers, M.L.M. van Kempen, S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht S&E*, Deventer: Kluwer, 2018, paragraaf .1.0.0.

66. Art. 2 lid 1 Successiewet 1956

67. Artikel 3, lid 1 Successiewet 1956

68. MvT, *Handelingen II 1935/36*, 355, nr. 3, p. 1.

69. Zie paragraaf 3.1 voor een definitie van het draagkrachtbeginsel.

70. Artikel 36 Successiewet 1956

verkrijging. Er wordt daarom wel aangevoerd dat geen meerwaarde wordt gecreëerd door de overgang van het vermogen, er is immers geen sprake van 'nieuw inkomen'. Volgens Rijkers en van Vijfeijken betekent dit niet dat geen sprake is van draagkrachtvermeerdering.⁷¹ Het draagkrachtbeginsel sluit immers aan bij de draagkrachtvermeerdering van de subjecten, dus per belastingplichtige. Bij de verkrijger levert een erfrechtelijke verkrijging wel een draagkrachtvermeerdering op, waardoor de heffing wordt gerechtvaardigd.⁷²

4.2.1. Het woonplaatsbeginsel en het draagkrachtbeginsel

Zoals in de inleiding wordt beschreven, sluit de Successiewet aan bij de woonplaats van de erflater voor de bepaling of al dan niet erfbelasting is verschuldigd over de verkrijging.⁷³ Als verkregen wordt van een niet in Nederland woonachtige erflater is over de verkrijging daarom geen erfbelasting verschuldigd. Het draagkrachtbeginsel in acht nemende, zou dit betekenen dat er volgens de systematiek geen sprake is van draagkrachtvermeerdering bij de verkrijger indien de erflater niet binnen Nederland woont. Dit lijkt niet aan te sluiten bij het draagkrachtbeginsel. Deze afwijking van het draagkrachtbeginsel werd in 1936 door Klaassen al aangehaald. Hij typeerde deze afwijking als een mankement in de Successiewet, die wordt onderbouwd door het feit dat een verkrijging bij een erfgenaam altijd leidt tot een draagkrachtvermeerdering, ongeacht of de erflater in Nederland woont of niet.⁷⁴ Ook van Vijfeijken is van mening dat de woonplaats van de erflater er niet toe mag doen, omdat de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger centraal staat in de Successiewet.⁷⁵ Het mag volgens haar niet zo zijn dat het verkrijgen van €1.000,- door een belastingplichtige van zijn in Duitsland wonende oom niet leidt tot een vermeerdering van zijn draagkracht, terwijl dit wel het geval zou zijn als zijn oom in Nederland had gewoond. Van Vijfeijken pleit daarom voor een verandering in het aanknopingspunt van heffing. Dit aanknopingspunt zou verschoven moeten worden van de woonplaats van de erflater naar de woonplaats van de verkrijger.⁷⁶

De Successiewet en daarmee de erfbelasting berusten dus op het draagkrachtbeginsel. Het draagkrachtbeginsel schiet echter tekort als rechtsgrond van de Successiewet 1956 indien verkregen wordt van een erflater die niet in Nederland woonde ten tijde van zijn overlijden. Zonder dat ik hier in dit onderzoek verder op inga, wil ik voor de volledigheid opmerken dat van Vijfeijken in haar bijdrage

71. A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'fiscaliteit en vermogensvorming in een inkomstenbelasting', in Studie commissie belastingstelsel, continuïteit en vernieuwing, een visie op het belastingstelsel, Den Haag 7 april 2010

72. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Contouren voor een nieuwe successiewet', WPNR 2004/6576, p. 30

73. Artikel 1 lid 1 onder 1° en 2° Successiewet 1956

74. J.G. Klaassen, De Successiewet, Zwolle: Tjeenk Willink 1936, p. 58

75. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Contouren voor een nieuwe successiewet', WPNR 2004/6576, p. 320

76. A.C. Rijkers, M.L.M. van Kempen, S.A.W.J. Strik, Cursus Belastingrecht S&E, Deventer: Kluwer, 2018, paragraaf 1.1.0.A

in Cursus Belastingrecht Schenk- en erfbelasting opmerkt dat het vanuit een historisch oogpunt wel verklaarbaar is dat is aangesloten bij de woonplaats van de erflater.⁷⁷

4.3 Het object van de heffing

Erfbelasting wordt geheven over hetgeen krachtens erfrecht door de belastingplichtige wordt verkregen van een erflater die bij zijn overlijden in Nederland woonde.⁷⁸ De verkrijging krachtens erfrecht kan in principe bestaan uit alle goederen (zaken en rechten).⁷⁹ De waardering van de verkrijging is vervolgens geregeld in artikel 21 van de Successiewet. Dit wetsartikel kent verschillende waarderingsvoorschriften voor de verkrijging. De hoofdregel hierbij is dat de waarde van het verkregene op het tijdstip van de verkrijging op de waarde in het economisch verkeer dient te worden gesteld.⁸⁰ Ook⁸¹ in de Successiewet is het begrip 'waarde in het economische verkeer' niet verder gedefinieerd. Op basis van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad kan dit begrip echter worden gedefinieerd als de prijs die bij aanbidding van het goed op de voor het goed meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde zou zijn betaald.⁸² Deze definitie stemt overeen met de definitie die gebruikt wordt voor andere belastingwetten.⁸³ Met deze definitie van de 'waarde in het economisch verkeer' is getracht het begrip zo objectief mogelijk in te vullen. In beginsel dienen alle factoren die van invloed zijn op de prijs te worden meegewogen. De subjectieve, persoonlijke omstandigheden van de erflater en verkrijger dienen hierbij zo veel mogelijk buiten beschouwing gelaten te worden.⁸⁴

Naast de hoofdregel kent artikel 21 Successiewet verschillende waarderingsvoorschriften voor specifieke vermogensbestanddelen. Op grond van artikel 21, lid 13 wordt de waarde van de aandelen bepaald op de 'going concern' waarde, maar ten minste liquidatiewaarde. Om de 'waarde going concern' te bepalen dient te worden aangesloten bij de waarde van een onderneming indien deze wordt voortgezet, de prijs die de hoogstbiedende koper bij voortzetting van de ondernemer zou hebben betaald.⁸⁵ Deze waarde zal in de meeste gevallen gelijk zijn aan de waarde in het economisch

77. C. van Raad, G.T.W. Janssen, F.P.G. Pötgens & M.F. De Wilde, Cursus belastingrecht internationaal belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2016.

78. Artikel 1 lid 1 onder 1° Successiewet 1956 en artikel 5, lid 1 successiewet 1956

79. Voor verdere informatie verwijs ik daarom naar: A.C. Rijkers, M.L.M. van Kempen, S.A.W.J. Strik, Cursus Belastingrecht S&E, Deventer: Kluwer, 2018, paragraaf 4.1.0.A.a

80. Artikel 21, lid 1 Successiewet 1956

81. Net als in de inkomstenbelasting, zie paragraaf 3.5

82. HR 6 maart 1963, ECLI:NL:GHSGR:1962:AX9791

83. O.a. de overdrachtsbelasting, vermogensbelasting en inkomstenbelasting (zie paragraaf 3.5)

84. Kamerstukken II 1981, 17041, nr. 3, p.16

85. Artikel 21, lid 13 Successiewet 1956.

verkeer, tenzij sprake is van een onrendabele onderneming.⁸⁶ De liquidatiewaarde wordt bepaald door de verkoopwaarde van de activa minus de passiva bij beëindiging van een onderneming.

Bij een verkrijging krachtens erfrecht wordt op grond van artikel 21 lid 13 Successiewet de waarde dus minimaal gesteld op de liquidatiewaarde. Vanaf de wijziging van de Successiewet in 2010 is in de slotzin van dit artikel bepaald dat deze minimumwaarde ook geldt voor aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang, een bepaling die in het oude artikel nog niet was opgenomen.⁸⁷

4.3.1. Tijdstip van waardebepaling

De erfbelasting is een tijdstipbelasting. De waarde van de verkrijging moet worden bepaald naar het tijdstip van de verkrijging. In de meeste gevallen valt dit moment samen met het moment van het overlijden van de erflater, waardoor de waarde van de verkrijging en de daarmee samenhangende verschuldigde belasting wordt bepaald op het moment van het overlijden van de erflater. Omstandigheden die zich voordoen na dit tijdstip worden niet belangrijk geacht voor de belastingheffing.⁸⁸ Indien het pakket aanmerkelijkbelangaandelen dat wordt verkregen kort na verkrijging sterk daalt in waarde, dan heeft deze daling geen invloed op de waarde ten tijde van de verkrijging en het overlijden van de erflater.⁸⁹

Er zijn echter enkele uitzonderingen op de hoofdregel dat omstandigheden die zich voordoen na de verkrijging niet meer van invloed zijn op de erfbelasting.⁹⁰ Gelet op de beperkte reikwijdte van deze scriptie zal ik deze uitzonderingen hier buiten beschouwing laten.

4.4. Faciliteiten

In paragraaf 3.1.4.1. zijn de doorschuiffaciliteiten in de inkomstenbelasting aan bod gekomen. In artikel 35b van de Successiewet is ook een bedrijfsopvolgingsfaciliteit (hierna: BOF) opgenomen. In deze paragraaf zal worden uiteengezet hoe deze faciliteit werkt.

4.4.1. De faciliteiten

Bij de verkrijging van ondernemingsvermogen gelden de volgende faciliteiten, mits de onderneming ten minste vijf jaren door de verkrijger wordt voortgezet. Het is van belang om op te merken dat de BOF geldt per objectieve onderneming en niet per verkrijging. Indien de onderneming wordt overgedragen aan twee verkrijgers, wordt de 100% vrijstelling gedeeld door twee. Wat precies bedoeld wordt met 'objectieve onderneming' wordt gespecificeerd in artikel 7 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting.

86. W. Burgerhart, 'Artikel 21 SW 1956 vanaf 2010: waarderingsgrondslagen, NDFR, aantekening 12.1

87. A.C. Rijkers, M.L.M. van Kempen, S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht S&E*, Deventer: Kluwer, 2018, paragraaf 8.4.0 Ondernemingsvermogen (art. 21 lid 13)

88. HR 2 januari 1903, PW 9536 en o.a. bevestigd in Vakstudie Successiewet, aant. 2.5 op art. 1

89. Rb. Haarlem 31 maart 2010, ECLI:NL:RBHAA:2010:BMO249

90. Artikel 45 en 53 Successiewet 1956

- 1) Indien de totale waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming waarop de verkrijging betrekking heeft € 1.084.851 niet te boven gaat, geldt een voorwaardelijke vrijstelling van 100%.⁹¹
- 2) A) Indien de liquidatiewaarde van het ondernemingsvermogen hoger is dan € 1.084.851 en de liquidatiewaarde hoger dan de going-concernwaarde, geldt een volledige vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern.⁹²
 B) Voor de going concern waarde geldt vervolgens een volledige vrijstelling tot € 1.084.851.⁹³
 C) Voor het resterende deel van het verkregen ondernemingsvermogen geldt een vrijstelling van 83%.⁹⁴
- 3) Voor zover er na de toepassing van deze faciliteiten niet vrijgesteld ondernemingsvermogen resteert, kan de verkrijger op verzoek rentedragend uitstel van betaling voor tien jaar krijgen voor de verschuldigde erfbelasting hierover.⁹⁵
- 4) Indien sprake is van onderbedelingsvorderingen op een medeverkrijger ter zake van door deze medeverkrijger verkregen ondernemingsvermogen kan rentedragend uitstel voor de erfbelasting voor een periode van tien jaar worden verleend.⁹⁶

Over het gedeelte van het verkregen ondernemingsvermogen dat niet onder de bovengenoemde vrijstellingen van 100% of 83% valt, is de verkrijger erfbelasting verschuldigd. Op verzoek van de belastingplichtige kan in dit geval uitstel van betaling worden verleend hiervoor.⁹⁷ Indien de verkrijger verzoekt om uitstel van betaling wordt een conserverende aanslag opgelegd voor een periode van maximaal tien jaar.⁹⁸ Gedurende deze uitstelperiode is de belastingplichtige invorderingsrente verschuldigd, maar er hoeft geen zekerheid te worden gesteld.

4.4.2. Ondernemingsvermogen

Zoals in de verschillende onderdelen van de faciliteit terugkomt, geldt de BOF enkel voor het verkregen ondernemingsvermogen. Voor de toets of een onderneming wordt gedreven, wordt in de erfbelasting aangesloten bij het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting.⁹⁹

91. Artikel 35b, lid 1, onderdeel a Successiewet 1956

92. Artikel 35b, lid 1, onderdeel b, onder 1 Successiewet 1956

93. Artikel 35b, lid 1, onderdeel b, onder 2 Successiewet 1956

94. Artikel 35b, lid 1, onderdeel b, onder 3 Successiewet 1956

95. Artikel 35b, lid 2 Successiewet 1956 jo. Artikel 25, lid 12 Invorderingswet 1990

96. Artikel 25, lid 13 Invorderingswet 1990

97. Artikel 25, lid 12, Invorderingswet 1990 jo. Artikel 5a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990

98. Artikel 37, lid 2 Successiewet 1956

99 Zie paragraaf 3.4.1

Voor toepassing van de BOF is het dus vereist dat de aandelen bij de erflater tot een aanmerkelijk belang van afdeling 4.3 Wet IB 2001 hebben behoord, met als uitzondering het meetrek aanmerkelijk belang. Een omschrijving van de verschillende soorten kwalificerend aanmerkelijk belang is eerder uiteengezet in paragraaf 3.1.2.

4.4.3. Reële bedrijfsopvolging

De BOF is in de wetgeving geïmplementeerd om te voorkomen dat een onderneming die krachtens erfrecht overgaat moet worden gestaakt of verkocht vanwege de belastingclaim die rust op de overdracht van de onderneming.¹⁰⁰ Hierdoor is het uitgangspunt van de regering dat de BOF uitsluitend toepassing vindt bij reële bedrijfsoverdrachten.¹⁰¹ Om enkel deze reële bedrijfsoverdrachten in aanmerking te laten komen, bevatten het vijfde en zesde lid van artikel 35b Successiewet eisen waar de bedrijfsopvolging aan moet voldoen om in aanmerking te komen voor de BOF.

4.4.3.1. De bezitseris (lid 5)

In lid 5 wordt de bedrijfsopvolging als volgt gedefinieerd: "Een verkrijging van ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35c, van een erflater of schenker die voldoet aan de bezitstermijn als bedoeld in artikel 35d, mits de verkrijger gedurende vijf jaren voldoet aan het voortzettingsvereiste, bedoeld in artikel 35e"¹⁰²

Er worden dus eisen gesteld aan de erflater, de onderneming en de verkrijger. Voor de erflater geldt dat gedurende de periode van één jaar voorafgaand aan het overlijden (het belastbare feit) het lichaam waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft een onderneming moet hebben gedreven. Artikel 9, lid 4 Uitvoeringsregeling Successiewet dat de bezitstermijn niet geldt indien de erflater het ondernemingsvermogen zelf krachtens erfrecht of schenking heeft verkregen en hierop de BOF is toegepast.

4.4.3.2. Voortzettingsvereiste (lid 5 en lid 6)

De verkrijger moet de onderneming minimaal vijf jaren voortzetten.¹⁰³ Dit wil zeggen dat de belastingplichtige gedurende deze vijf jaren de vermogensbestanddelen niet mag vervreemden.¹⁰⁴ Artikel 10 Uitvoeringsregeling Successiewet kent een aantal voorwaarden waarbij op verzoek van de verkrijger de overdracht niet als het beëindigen van de voortzetting voortzettingsvereiste wordt

99. MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 2, V-N 1997, p. 4020.

100. MvT, Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, p. 4-5 en Kamerstukken II 2008/09, 31930 nr. 9, p. 17

101. Artikel 35b, lid 5 Successiewet 1956

102. Artikel 35b, lid 5 jo. Artikel 35e Successiewet 1956

103. Artikel 35^e lid 1, onderdeel c Successiewet 1956

beschouwd. De verleende faciliteit wordt dan niet teruggedraaid. Voor deze scriptie is het echter te vergaand om op deze bepaling verder in te gaan.

Indien de belastingplichtige op een bepaald moment echter niet langer voldoet aan het voortzettingsvereiste vervalt op grond van artikel 35b, lid 6 Successiewet de voorwaardelijke vrijstelling. Ook het eventueel verleende betalingsuitstel wordt in dit geval beëindigd.

4.5. Een cijfermatig voorbeeld

Hoe de hiervoor omschreven faciliteiten vervolgens uitwerken kan het beste worden geïllustreerd met een cijfermatig voorbeeld.

A is enig eigenaar van BV X. De going-concernwaarde van deze BV bedraagt €2.000.000,-, waarvan €500.000 beleggingsvermogen. De liquidatiewaarde is €1.800.000,-. A overlijdt en zijn zoon B erft alle aandelen in BV X. De zoon zet het bedrijf voort. De vrijstelling wordt dan als volgt berekend:

Goingconcernwaarde	€	2.000.000,00
Ondernemingsvermogen (Ondernemingsvermogen + 5 percent)	€	1.575.000,00
Vrijstelling 100% over de eerste	€	1.084.851,00
Vrijstelling van 83% over 514.702 (Verschil tussen 1.575.000 en 1.084.851)	€	406.823,67
Totaal vrijstelling BOF (1.060.298 + 427.202,66)	€	1.491.674,67
Restant (1.575.000 - 87.499,34)	€	83.325,33
Beleggingsvermogen (500.000 - 75.000 (5 percent beleggings- vermogen die in aanmerking is genomen)	€	425.000,00
Ondernemingsvermogen	€	83.325,33
Beleggingsvermogen	€	425.000,00
25% inkomstenbelasting die hierover wordt betaald mag worden afgetrokken van het totaal om de grondslag voor de erfbelasting te bepalen	€	106.250,00
	€	318.750,00
Totaal	€	402.075,33
Vrijstelling artikel 32, lid 1, onderdeel 4 letter c Successiewet 1956	€	20.371,00
	€	381.704,33
Verschuldigde belasting	€	63.868,17

Volledigheidshalve merk ik op dat in dit voorbeeld is nog geen rekening gehouden met de latente inkomstenbelastingclaim, deze komt in de volgende paragraaf aan bod.

4.6. Latente inkomstenbelastingclaim

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van de Successiewet zijn niet de enige factoren die invloed hebben op de te betalen erfbelasting door de verkrijger. Indien in de inkomstenbelasting wordt gekozen om de belastingclaim op een verkrijging van aanmerkelijk belang door te schuiven naar de verkrijger, mag op grond van artikel 20, lid 5 Successiewet de inkomstenbelastingclaim in mindering worden gebracht op de te betalen erfbelasting. De Hoge Raad heeft namelijk in 1971 geoordeeld dat er geen materiële belastingschuld ontstaat ten laste van de erflater als de verkrijger(s) krachtens erfrecht een beroep doet op een doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting op grond van artikel 4.17a Wet IB.¹⁰⁵ Hierdoor is geen sprake van een in rechte vorderbare schuld ten laste van de erflater, en daardoor geen schuld die in mindering kan worden gebracht op de nalatenschap.¹⁰⁶ De belastingclaim vermindert bovendien niet de waarde van de verkrijging en wordt daarom bij de waardebepaling van de verkrijging buiten beschouwing gelaten. Om dit te rechtvaardigen heeft de wetgever door de invoering van artikel 20 lid 5 Successiewet bepaald dat de latente belastingschuld toch in mindering mag worden gebracht op de verkrijging krachtens erfrecht.

Bij de verkrijging van aandelen, winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid en koopopties als bedoeld in artikel 4.4. Wet IB 2001 die op grond van deze wet tot een aanmerkelijk belang van de erflater behoren, kan voor de heffing van erfbelasting rekening worden gehouden met een latente inkomstenbelastingclaim.¹⁰⁷ Niet de gehele inkomstenbelastingclaim mag echter in mindering worden gebracht op de verschuldigde erfbelasting. De waarde van de latente belastingclaim is namelijk een forfaitair percentage, bepaald in artikel 20, lid 6 Successiewet. Op grond van dit artikel mag als latente inkomstenbelastingsschuld 6,25% van het bedrag waarmee de waarde van die aandelen de verkrijgingsprijs van de erflater overtreft in aanmerking worden genomen. Uiteraard komt deze aftrek niet aan de orde indien bij de erflater wordt afgerekend. Dit kan zich voordoen in situaties waarbij er bijvoorbeeld geen mogelijkheid is tot doorschuiving omdat (een deel van) de verkrijging bestaat uit beleggingsvermogen. De inkomstenbelastingsschuld behoort dan tot de nalatenschap.

Indien wel sprake is van een aftrekbare latente belastingschuld kan deze samenlopen met de BOF van artikel 35b Successiewet. De belastinglatentie moet dan naar evenredigheid worden toegerekend aan het vrijgestelde en het niet-vrijgestelde gedeelte van de verkrijging.¹⁰⁸ De latente belastingclaim die hierdoor wordt toegerekend aan het vrijgestelde gedeelte komt dan niet in aftrek.

106. HR 21 april 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX4974, BNB 1971/114

107. I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Schenk- en Erfbelasting (serie Cursus Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, §8.9.0.C.a.

108. Artikel 20, lid 5, onderdeel c Successiewet 1956

109. HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:674, Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M onderdeel 7.1

Het volgende voorbeeld schetst de werking van de latente belastingclaim.

Goingconcernwaarde	€	2.000.000,00
Ondernemingsvermogen	€	1.575.000,00
(Ondernemingsvermogen + 5 percent)		
Latente belastingclaim 6,25%	€	98.437,50
BOF (onbelaste waarde)	€	1.491.674,67
Restant (belaste waarde)	€	83.325,33
Latentie die in mindering mag worden gebracht is evenredig aan de belaste waarde	€	5.207,83
(=83325,33/1575000*98.437,50)		
Evenredige toerekening van de AB-claim aan de BOF, welke dus niet in mindering mag worden gebracht	€	93.229,67
In totaal bedraagt de nalatenschap waarover de zoon belasting verschuldigd is 2.000.000 - 1.491.674,67 - 5.207,83 - 106.250	€	396.867,50
Vrijstelling	€	20.371,00
	€	376.496,50
Verschuldigde belasting	€	62.826,60

5 Tussenconclusie: Is nu sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting?

In hoofdstuk twee is een antwoord gegeven op de eerste deelvraag van deze scriptie, namelijk de vraag wat cumulatie van belastingen nu precies inhoudt. In hoofdstuk drie en vier is vervolgens uiteengezet op welke wijze de verkrijging van aanmerkelijk belang krachtens erfrecht bij de erflater dan wel de verkrijger wordt belast in de inkomstenbelasting en erfbelasting. Met deze informatie kan nu een antwoord worden gegeven op de derde deelvraag: Is nu sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting bij de overgang van aanmerkelijk belang krachtens erfrecht?

Cumulatie van belastingen ontstaat in situaties waar over hetzelfde object meerdere malen belasting wordt geheven. De cumulatie kan zowel in juridische als in economische zin worden gedefinieerd. Om te spreken van juridische cumulatie dient hetzelfde object bij hetzelfde subject te worden belast. Van economische cumulatie is sprake indien bij één subject over twee juridisch verschillende, maar materieel identieke objecten belasting wordt geheven dan wel bij twee verschillende subjecten belasting wordt geheven over één object. Om te kunnen bepalen of daadwerkelijk sprake is van cumulatie van de inkomstenbelasting en de erfbelasting zijn in de vorige twee hoofdstukken de fiscale gevolgen van een overgang van een aanmerkelijk belang krachtens erfrecht voor de inkomstenbelasting en de erfbelasting behandeld. Hierbij is een onderscheid gemaakt tussen twee situaties, namelijk de vererving van een aanmerkelijk belang in een beleggende vennootschap en de vererving van een aanmerkelijk belang in een vennootschap die een onderneming drijft. Uiteraard is een combinatie van beiden, waarbij een aanmerkelijk belang wordt nagelaten dat zowel uit ondernemingsvermogen als beleggingsvermogen bestaat mogelijk.

Indien sprake is van een vererving van een aanmerkelijk belang in een beleggende vennootschap, wordt de erflater voor zijn vervreemdingsvoordeel belast in de inkomstenbelasting. Het overlijden van de erflater wordt in de inkomstenbelasting bij fictie gezien als een vervreemding. Over het vervreemdingsvoordeel dient door de erflater dus te worden afgerekend. Daarnaast is de verkrijger van het krachtens erfrecht verkregen aanmerkelijk belang erfbelasting verschuldigd over de waarde in het economisch verkeer van deze verkrijging. In dit geval worden dus twee verschillende draagkrachtvermeerderingen belast. Er wordt belasting geheven van twee verschillende subjecten over twee verschillende objecten en er is derhalve geen sprake van cumulatie van belasting. Dat Dijkstra in zijn dissertatie een economische benadering van het begrip cumulatie verkiest en stelt dat het de economische realiteit is dat de verkrijger niet alleen de erfbelasting, maar ook de door de erflater verschuldigde inkomstenbelasting dient te betalen doet hier naar mijn mening niet aan af. In beginsel is de erflater de belasting verschuldigd en is sprake van twee verschillende subjecten. Er wordt derhalve ook niet twee keer belasting geheven bij één subject over twee verschillende objecten. Ik sluit mij in deze volledig aan bij Van Vijfeijken dat in deze situatie geen sprake is van cumulatie van

de inkomstenbelasting en de erfbelasting. Niet vanuit juridisch perspectief en ook niet vanuit economisch perspectief.

Dit is anders indien de belastingplichtige kiest voor de mogelijkheid om de belastingclaim door te schuiven. Bij het overlijden van een aanmerkelijkbelanghouder kan de verkrijger, indien voldaan aan de hiervoor gestelde voorwaarden, verzoeken tot toepassing van de doorschuif Faciliteiten. De erfgenaam neemt in dit geval de inkomstenbelastingclaim over. Deze inkomstenbelasting is echter niet verschuldigd ten tijde van het overlijden, maar de verkrijgingsprijs van de erflater schuift door naar de verkrijger waardoor de belastingclaim gehandhaafd blijft. Indien de verkrijger in de toekomst zijn aandelen vervreemdt, dient hij inkomstenbelasting te betalen over de draagkrachtvermeerdering die heeft plaatsgevonden bij de erflater. In deze situatie is dus wel sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting. Het feit dat de inkomstenbelasting die de erflater verschuldigd is over zijn vervreemdingsvoordeel niet direct bij overlijden betaald dient te worden door de verkrijger en daardoor niet samenvalt met de erfbelasting over de waarde in het economisch verkeer van de verkrijging verandert dit niet. Er is in deze situatie weliswaar geen sprake van acute cumulatie, maar wel van latente cumulatie.

Bovenstaande dient echter verder genuanceerd te worden. Nadat geopteerd is voor het doorschuiven van de inkomstenbelastingclaim, heeft de verkrijger in situaties waarin sprake is van een reële bedrijfsopvolging ook recht op de vrijstelling in de erfbelasting. Zoals in paragraaf 4.4.1. aan bod gekomen is, biedt de erfbelasting een vrijstelling van 100% voor zover de totale waarde van het ondernemingsvermogen (going concern waarde) niet meer bedraagt dan € 1.084.851 en 83% voor zover de going concern waarde van de onderneming meer bedraagt dan € 1.084.851. Voor zover het vermogen is vrijgesteld blijft de heffing van erfbelasting achterwege. Hierdoor is over dit gedeelte van het vermogen geen sprake dan dubbele heffing. Er wordt immers niets geheven. Voor het gedeelte dat niet wordt vrijgesteld blijft de dubbele heffing echter wel bestaan. Het volgende cijfervoorbeeld illustreert dit.

Goingconcernwaarde	€ 2.000.000,00
Ondernemingsvermogen (Ondernemingsvermogen + 5 percent)	€ 1.575.000,00
Vrijstelling 100% over de eerste	€ 1.084.851,00
Vrijstelling van 83% over 490.149 (Verschil tussen 1.575.000 en 1.084.851)	€ 406.823,67
Totaal vrijstelling BOF (1.084.851+ 406.823,67)	€ 1.491.674,67
Restant (1.575.000 -1.450.174,67)	€ 83.325,33

Over het restant van €83.325,33 is de verkrijger erfbelasting verschuldigd, maar de inkomstenbelastingclaim is ook doorgeschoven naar de verkrijger. De verkrijger dient de inkomstenbelasting derhalve uiteindelijk te betalen. Dit gedeelte wordt derhalve dubbel belast.

Er kan dus worden geconcludeerd dat bij een verkrijging van aandelen in een beleggende vennootschap geen sprake is van cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting. Bij een verkrijging van aandelen in een vennootschap waarin een onderneming wordt gedreven is sprake van cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting indien en voor zover het gedeelte van het verkregen ondernemingsvermogen niet wordt vrijgesteld. Voor het gedeelte dat wel wordt vrijgesteld is geen sprake van cumulatie, de inkomstenbelastingclaim wordt immers doorgeschoven en de heffing van erfbelasting blijft achterwege. Een oplossing hiervoor is terug te vinden in artikel 20 van de Successiewet. Op grond van dit artikel mag een forfaitair percentage van 6,25% als latente inkomstenbelastingclaim worden afgetrokken van de nalatenschap alvorens de verschuldigde erfbelasting wordt bepaald¹⁰⁹. In paragraaf 6 zal aan bod komen dat het percentage van 6,25% niet onomstreden is in de literatuur, waarbij ik mij aansluit. Naar mijn mening is sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting voor het gedeelte van de nalatenschap dat bestaat uit ondernemingsvermogen dat niet is vrijgesteld via de BOF en waarvoor het forfaitaire percentage van 6,25% te laag is. In het volgende hoofdstuk zal ik dit verder toelichten.

¹⁰⁹Zie ook het voorbeeld in paragraaf 4.6 waarin de aftrek van de latente belastingclaim verder is uitgewerkt.

Hoofdstuk 6. Voorkomen van cumulatie

Nu is vastgesteld dat sprake is van cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting bij de overgang van aanmerkelijk belang in een vennootschap waarin een onderneming wordt gedreven voor het gedeelte dat wordt doorgeschoven en niet wordt vrijgesteld, dient te worden beoordeeld of deze cumulatie eigenlijk wel een probleem vormt. Indien deze vraag bevestigend beantwoord dient te worden, zal vervolgens moeten worden bepaald hoe deze cumulatie voorkomen kan worden. Op deze vragen zal in dit hoofdstuk een antwoord worden gezocht.

6.1. Inleiding

In de wetgeving, literatuur en jurisprudentie bestaan verschillende meningen en uitgangspunten met betrekking tot de betekenis van cumulatie van belastingen en of deze voorkomen dient te worden. Uit hoofdstuk twee is gebleken dat binnen de fiscale literatuur daarnaast ook een discussie bestaat of het begrip cumulatie van belastingen juridisch of economisch moet worden ingevuld. In deze scriptie is aangesloten bij juridische benadering. In de volgende paragrafen zullen verschillende oplossingen voor cumulatie en de hiertoe betrekking hebbende meningen hierover aan bod komen.

6.2. Aftrek van belastinglatenties

In de huidige wetgeving heeft de wetgever getracht een oplossing te bieden voor de cumulatie van de inkomstenbelasting en de erfbelasting. Zoals in hoofdstuk vier kort aan bod is gekomen, bevat artikel 20, lid 5 onderdeel c Successiewet een voorziening op grond waarvan de latente aanmerkelijkbelangclaim in mindering mag worden gebracht op de verkrijging. In dit hoofdstuk kwam echter enkel de hoofdregel van de regeling kort aan bod. Omdat de wetgever de voorziening heeft getroffen om cumulatie tussen de inkomstenbelasting en de erfbelasting te voorkomen¹¹⁰, is het toch van belang om dieper in te gaan op deze regeling om een antwoord te kunnen geven op de hoofdvraag.

6.2.1. De ratio de mogelijkheid tot aftrek van belastinglatenties

Artikel 4 van de Wet op de vermogensbelasting 1964¹¹¹ kende al een maatregel tot aftrek van belastinglatenties. Uit de Kamerstukken behorende bij de invoering van dit artikel blijkt dat de wetgever deze maatregel heeft ingevoerd om te voorkomen dat een toekomstige belastingschuld bij de bepaling van de draagkracht van de belastingplichtige, die gelegen is in het vermogen waarover de heffing dient te worden berekend, achterwege wordt gelaten.¹¹² Door de politiek werd, weliswaar jaren later, opgemerkt dat in de Successiewet geen rekening gehouden werd met de latente inkomstenbelastingsschulden, terwijl deze ook drukken op de verkrijging van de erfgenaam. Er werd

110. Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 10, p.20

111 Tot 2001 kende Nederland een aparte vermogensbelasting. Deze vermogensbelasting was een directe belasting die geheven werd over het vermogen van de belastingplichtige, ongeacht de inkomsten die uit dit vermogen werden verkregen. In 2001 is de Wet op de vermogensbelasting afgeschaft. In de in dit jaar gewijzigde Wet inkomstenbelasting is vanaf dit moment de vermogensrendementheffing opgenomen, waardoor de belasting op vermogen wordt geheven in box 3 van deze belasting.

112. Kamerstukken I 1958/1959, 5380, nr. 5, p.8

daarom gevraagd naar een regeling naar de analogie van het artikel 4 van de Wet op de vermogensbelasting 1964.¹¹³ Met ingang van 1 januari 1981 is met de aanname van het amendement van Porthoine en van Dijk¹¹⁴ de regeling in artikel 20, lid 5 en 6 Successiewet 1956 opgenomen voor de belastinglatenties¹¹⁵. Deze regeling is aangepast aan de Wet inkomstenbelasting 2001 per 1 januari 2001.¹¹⁶ Bij de herziening van de Successiewet 1956 in 2010 sprak de wetgever echter voor het eerst over voorkoming van cumulatie van belastingen. In zijn toelichting stelde de wetgever namelijk dat de aftrekmogelijkheid van latente belastingclaims in de wetgeving is geïmplementeerd 'om te voorkomen dat er cumulatie optreedt tussen de inkomstenbelasting aan de ene kant en schenk- en erfbelasting aan de andere kant'¹¹⁷ De staatssecretaris heeft dit in zijn besluit van 10 oktober 2007 bevestigd. Hierin betoogt de staatssecretaris namelijk dat 'de aftrek van latente belastingschulden beoogt tegemoet te komen aan samenloop tussen de inkomstenbelasting en het successie- of schenkingsrecht.¹¹⁸ Hiermee kan worden geconcludeerd dat ondanks dat uit de wetshistorie niet direct blijkt dat de maatregel is ingevoerd ter voorkoming van cumulatie tussen in de inkomstenbelasting en erfbelasting, dit in latere wetswijzing wel de ratio van de maatregel is geweest.

6.2.2. De werking van artikel 20 lid 5 en 6 Successiewet 1956

De wetgever staat middels artikel 20 lid 5 en 6 Successiewet 1956 een aftrek toe van de contante waarde van een toekomstige inkomstenbelastingsschuld op de verkrijging. Op grond van onderdeel c van het vijfde lid van dit artikel mag de krachtens erfrecht verkregen verkrijging worden verminderd met de latente belastingverplichtingen ten aanzien van verkregen aandelen, winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid en koopopties die ingevolge artikel 4.4 van de Wet inkomstenbelasting tot een aanmerkelijk belang horen. De aftrek van de latente inkomstenbelasting komt echter uitsluitend aan de orde ingeval gebruik wordt gemaakt van de dooschuif faciliteiten op grond van artikel 4.17a Wet inkomstenbelasting 2001. Op het vrijgestelde gedeelte op grond van artikel 35b Successiewet mag geen latentie in aftrek worden genomen¹¹⁹, hierbij verwijs ik graag naar het cijfermatig voorbeeld in

113. Kamerstukken II 1979/80, 16016, nr. 6, p.16

114. Kamerstukken II 1979/80, 16016, nr. 21

115. Kernbeschrijving bij Successiewet 1956 artikel 20, Kluwer vakstudie.

https://www.navigator.nl/vakstudie/WKNL_CSL_611/artikel/id93bd5d0f4f9eb9205d9af61a0474c8af/kern/inod456bdadadc8cd26065a7612e8266f750 Geraadpleegd op 10-04-2019.

116. Voorheen werd in de regeling aangesloten bij de verkregen aandelen, winstbewijzen, schuldvorderingen, koopopties en bewijzen van deelgerechtigdheid, welke tot een aanmerkelijk belang behoren in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

117. Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 10, p.20

118. Besluit staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, onderdeel 7.1

119. Zie o.a. HR 14 april 2017, nr. 16/02345, V-N 2017/21.14 en HR 26 juni 1996, nr. 30445, BNB 1996/307

paragraaf 4.5.1. De contante waarde van de aftrek wordt bepaald door middel van in artikel 20, lid 6 vastgestelde forfaits. De omvang van het forfait is gelijk aan 6,25% van de waarde van het verkregen aanmerkelijk belang voor zover deze de verkrijgingsprijs daarvan overtreft.¹²⁰

6.2.2.1. Een cijfermatig voorbeeld

De werking van artikel 20 kan het beste geïllustreerd worden aan de hand van het volgend cijfermatige voorbeeld:

A overlijdt en laat alle aandelen in BV X, die een onderneming drijft, na aan zijn zoon Z. De waarde van de aandelen bedraagt €5.000.000,-. De verkrijgingsprijs bedraagt €1.000.000,-. Er wordt door de belastingplichtige een verzoek tot doorschuiving op grond van artikel 4.17a Wet ib ingediend.

Het verkregen ondernemingsvermogen bedraagt in dit voorbeeld €5.000.000,-. De latente belastingclaim is 6,25% van de waarde van de aandelen -/- de verkrijgingsprijs ($6,25\% \times (5.000.000 - /- 1.000.000)$) is €250.000,-.

De omvang van de nalatenschap wordt hierdoor €4.750.000,-. De verkrijging wordt dus kleiner door de latente belastingclaim.

De BOF bedraagt $4.334.425 ((100\% \times 1.084.851) + 83\% \times (5.000.000 - /- 1.084.851))$. Dit is daarom de onbelaste waarde. De belaste waarde bedraagt dan $665.575 (5.000.000 - /- 4.334.425)$.

De latentie die in mindering mag worden gebracht bedraagt hierdoor $(665.575/5.000.000) \times 250.000$ is 33.279. De evenredige toerekening van de ab-claim aan de BOF: € 250.000 -/- € 33.279 = € 216.578.

In totaal is zoon Z belasting verschuldigd over $632.296 (5.000.000 - /- 4.334.425 - /- 33.279)$.

6.3. Contante of nominale waarde in aanmerking nemen

Zoals in de voorgaande paragraaf te lezen is, dient de waardering van de aftrekbare belastinglatenties te worden gesteld op de contante waarde. De wetgever baseert deze manier van waardering op het standpunt dat sprake is van een toekomstige en geen acute schuld. Vanwege de doorschuiving hoeft de inkomstenbelasting immers pas in de toekomst te worden betaald. Hierdoor gebiedt volgens de wetgever de economische realiteit een waardering op contante waarde.¹²¹ De wetgever bepleit dat de waardering op contante waarde overeenkomt met het beeld in de praktijk. Hij stelt dat 'indien de erfgenamen overwegen de verkregen onderneming of aanmerkelijkbelangaandelen op korte termijnen te vervreemden, zij vaak opteren voor afrekening in de inkomstenbelasting zodat de nominale belastingschuld in het passief van erflaters nalatenschap wordt meegenomen. Indien dit voornemen niet bestaat, gaan partijen in hun onderlinge verhouding ook uit van de contante waarde van de

120. Artikel 20, lid 6 onderdeel d Successiewet 1956

121. NV, Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 90

nominale belastingschuld'.¹²² De forfaitair vastgestelde percentages liggen derhalve op de contante waarde van de nominale belastingschuld en worden bepaald aan de hand van de geschatte duur van het uitstel van de heffing.¹²³

In de literatuur en praktijk is geen overeenstemming te vinden op het antwoord op de vraag of moet worden uitgegaan van de contante waarde, zoals de wetgever dat doet, of van de nominale waarde van de inkomstenbelastingclaim die in aftrek mag worden gebracht. Vanwege de tijds waarde van het geld is de latente belastingclaim niet gelijk aan de acute belastingschuld. Gubbels en van Vijfeijken zijn daarom van mening dat de aftrek tegen de contante waarde dient plaats te vinden.¹²⁴ Ook de Haan is van mening dat rekening gehouden moet worden met het contant gemaakte bedrag van de latente belasting indien een aanmerkelijk belang vererft waarbij gebruik wordt gemaakt van de doorschuifregeling.¹²⁵

Blokland pleit daartegenover voor aftrek van belastinglatenties op nominale waarde. Hij onderbouwt dit met het argument dat de grondslag waarover wordt geheven groter is dan het vermogen dat beschikbaar kan komen indien rekening wordt gehouden met de contante waarde om de aftrek te bepalen.¹²⁶ Indien de belastingclaim wordt doorgeschoven is de verkrijging door de tijds waarde van het geld groter dan in de situatie dat de erflater direct afrekent over de verkrijging.¹²⁷ Door te werken met de contante waarde en niet de nominale waarde, wordt volgens van Oers dan ook correct rekening gehouden met de feitelijke draagkrachtvermeerdering. Van Blokland staat hier haaks tegenover en stelt zich op het standpunt dat het niet realistisch is om in een situatie waarin de belastingplichtige vervreemdt de gehele betaalde belasting in aftrek te brengen, terwijl in de situatie waarin wordt doorgeschoven enkel de contante waarde in aanmerking wordt genomen en dat de belastinglatentie dient te worden vastgesteld op hetzelfde bedrag als in de situatie waarin wordt afgerekend.¹²⁸ Naar mijn mening is dit niet correct. Blokland lijkt hierbij geen rekening te houden met het feit dat wel degelijk wordt uitgegaan van ditzelfde bedrag. Het bedrag wordt immers gebruikt om de contante waarde van de inkomstenbelastingclaim te berekenen.

122. NV, Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 90

123. Vakstudie Successiewet, art. 20 SW 1956, aant. 7

124. I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, Schenk- en erfbelasting (serie Cursus Belastingrecht), Deventer: Wolters Kluwer 2016, §8.9.0. C.h.

125. A. de Haan, Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel, Amersfoort: SDY 2007, §3.4.6.2

126. T. Blokland, Inzake belastinglatenties en de Successiewet 1956, WFR 2002/639, par. 2.2

127. M.H.M. van Oers, "Latente belastingschulden bij een nalatenschap: contant of nominaal?", FTV 2003/11

128. T. Blokland, Inzake belastinglatenties en de Successiewet 1956, WFR 2002/639, par. 2.2

Ook de werkgroep Moltmaker pleit voor waardering op de nominale waarde.¹²⁹ Zij zijn van mening dat het forfaitaire percentage voor aanmerkelijk belang moet worden gesteld op 25%. De werkgroep lijkt deze mening te staven op hetzelfde argument als Blokland dit doet, namelijk dat als de waarde van de verkrijging wordt bepaald op de waarde in het economisch verkeer op het moment van overlijden van de erflater, dit ook voor het percentage van de belastinglatentie dient te geschieden. Gubbels laat echter middels verschillende cijfermatige onderbouwingen zien in haar artikel "AB-aandelen: nominale of contante belastingclaim" dat doorschuiving van de aanmerkelingsbelastingclaim altijd voordeliger is in verband met de renteloze schuld die aan de fiscus ontstaat. De belastingclaim dient daarom volgens Gubbels op de contante waarde te worden gesteld.¹³⁰

Hoewel de vraag of de belastinglatenties dienen te worden gewaardeerd op de contante of nominale waarde in de literatuur en praktijk de gemoederen blijft bezighouden, sluit ik mij aan bij het standpunt dat rekening dient te worden gehouden met de contante waarde. De claim betreft immers een toekomstige belastingschuld. Om tot de contante waarde te komen wordt de huidige waarde van een toekomstig bedrag verrekend met een bepaalde rente over dit bedrag. Hierbij wordt rekening gehouden met de tijdswaarde van geld. Dit is naar mijn mening daarom de juiste manier om de waarde van de aftrek te bepalen.

6.4. Het juiste forfaitaire percentage

Nu duidelijk is dat de waarde van de latente belastingaftrek gesteld dient te worden op de contante waarde, is nog geen antwoord gevormd op de vraag of de huidige regeling voor aftrek van de inkomstenbelasting daadwerkelijk cumulatie van belastingen voorkomt. Om tot een antwoord te komen op deze vraag zal in deze paragraaf worden bepaald of het forfaitaire bedrag van 6,25% in de huidige wetgeving afdoende is.

Volgens Moltmaker zijn er verschillende mogelijkheden om de latente inkomstenbelastingclaim af te trekken van de verkrijging. Hij merkt hierbij op dat de forfaitaire aftrek de meest acceptabele optie is. Hij geeft hier echter de nuance omdat het een forfaitair percentage betreft de aftrek veelal te hoog of te laag zal zijn.¹³¹ Dijkstra volgt dit standpunt in zijn dissertatie over dit onderwerp. Volgens Dijkstra dient weliswaar te worden uitgegaan van de contante waarde, maar is het huidige percentage van 6,25% te laag.¹³² De latente inkomstenbelastingclaim die in mindering mag worden gebracht zal lager zijn dan de inkomstenbelasting die in de toekomst daadwerkelijk betaald dient te worden. Hierdoor is nog altijd sprake van cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting bij de overgang van een

129. Werkgroep Moltmaker, Rapport "De warme, de koude en de dode hand", V-N 2000/14.15

130. N.C.G. Gubbels, 'AB-aandelen: nominale of contante belastingclaim', EB 2013/89

131. J.K. Moltmaker, Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht, Deventer: FED 1974, blz. 39 en 40

132. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 26), Den Haag: SDU 2016, §4.3.2

aanmerkelijk belang in een ondernemende vennootschap krachtens erfrecht. Het is van belang hierbij te vermelden dat een groot gedeelte van deze cumulatie wordt weggenomen door de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, de vrijstellingen dus, in de Successiewet. Dijkstra doet echter geen voorstel voor een ander percentage. Samen met De Haan is hij namelijk van mening dat empirisch onderzoek noodzakelijk is om de (on)juistheid van het percentage vast te stellen.¹³³

Het empirisch onderzoek naar de (on)juistheid van het percentage van de aftrek is op dit moment nog niet gedaan. Toch ben ik van mening dat er een grote kans bestaat dat het forfaitaire percentage in de meeste gevallen inderdaad te hoog of te laag zal worden vastgesteld. De contante waarde van de belastingclaim is uiteraard afhankelijk van de nominale waarde, maar ook van de periode dat het aanmerkelijk belang door de verkrijger nog behouden wordt. Dit gegeven zal ten tijde van vaststelling van de aftrek niet bekend zijn, waardoor het forfaitair percentage zelden op precies het juiste percentage zal worden vastgesteld. Bij het huidige percentage van 6,25% lijkt een lange uitsteltijd te zijn verondersteld. Ik sluit mij dus bij Dijkstra aan dat voor het gedeelte van de doorgeschoven verkrijging in een ondernemende vennootschap waarop geen vrijstelling van toepassing is nog cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting kan ontstaan.

6.5. Dient de cumulatie voorkomen te worden?

Nu is vastgesteld dat voor een bepaald gedeelte van de verkrijging nog sprake kan zijn van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting is het vervolgens van belang om te bepalen of ook deze cumulatie voorkomen dient te worden.

In de vorige paragrafen is duidelijk geworden dat de cumulatie die nog kan optreden het gevolg is van het feit dat de belastingclaim die op dit moment in aftrek mag worden gebracht niet aansluit bij de daadwerkelijke contante waarde. Dit wordt veroorzaakt door het door de wetgever vastgestelde forfaitaire percentage. Het zou verdedigbaar zijn om te stellen dat aanpassing daarom niet noodzakelijk is. Een forfaitaire benadering is immers bedoeld om een algemene, meer praktische benadering van de werkelijkheid te creëren. Volgens Dusarduijn dient een forfait echter enkel te worden gebruikt indien een werkelijke benadering uitvoeringstechnische problemen oplevert of te kostbaar is.¹³⁴ Dusarduijn is dan ook van mening dat steeds een poging moet worden gedaan om de werkelijkheid te benaderen.¹³⁵ In de volgende paragraaf zullen daarom mogelijke alternatieven aan de orde komen.

133. A. de Haan, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Amersfoort: SDU 2007, hoofdstuk 3

134. S.M.H. Dusarduijn, 'Wetgeving bij wijze van fictie of forfait', *Vermogensrendementheffing 2010/3.3.1*

135. S.M.H./ Dusarduijn, 'De rechtsfictie: een (on)uitwisbaar doen alsof?', *WFR 2013/1224*

6.6. Alternatieve oplossingen voor de cumulatie van belastingen

In deze paragraaf zullen achtereenvolgens de voorstellen van Dijkstra, Heithuis en van Oers en aan bod komen. Tenslotte zal ik mijn eigen mening over het juiste alternatief geven.

6.6.1. Dijkstra's voorstel om cumulatie van belastingen te voorkomen

Zoals eerder in deze scriptie is geconcludeerd, is Dijkstra van mening dat de cumulatie van de inkomstenbelasting en erfbelasting niet voldoende wordt voorkomen middels de huidige regeling ter aftrek van belastinglatenties.¹³⁶ In zijn dissertatie geeft Dijkstra daarom een voorstel om cumulatie op een andere manier te voorkomen. Dijkstra stelt namelijk voor om daar waar het gaat om de overgang van aanmerkelijkbelangaandelen het primaat bij de Successiewet te leggen. De draagkrachtvermeerdering die optreedt bij de verkrijger zou volgens Dijkstra het subject van heffing moeten zijn en in de belastingheffing betrokken dienen te worden. Onder huidig recht wordt echter zowel de doorgeschoven inkomstenbelastingclaim op de meerwaarde in de aandelen als de erfbelasting uiteindelijk geheven van de erfgenaam. Zijn voorstel bestaat met betrekking tot de overgang van aanmerkelijk belang uit de twee volgende elementen:

1. Indien direct wordt afgerekend wordt het gematigde, bijzonder tarief van de erfbelasting toegepast.
2. De doorschuiffaciliteiten dient te worden afgeschaft. Bij overlijden wordt dan daadwerkelijk erfbelasting geheven. Tegelijkertijd kan de verkrijger worden bevrijd van de (latente) inkomstenbelastingclaim. De boekwaarde wordt opgehoogd tot de daadwerkelijke waarde, voor zover heffing van erfbelasting heeft plaatsgevonden en de verkrijgingsprijs van de aandelen wordt opgehoogd met 20/25 van de geheven erfbelasting.

Op deze manier wordt volgens Dijkstra het oneigenlijke onderscheid tussen ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen weggenomen. De wijze van belastingheffing wordt vereenvoudigd en leidt tot een rechtvaardige belastingheffing over de opgekomen draagkrachtvermeerdering, aldus Dijkstra.¹³⁷

Doordat in Dijkstra's voorstel het primaat bij de erfbelasting ligt en de aanmerkelijkbelangheffing bij overlijden is afgeschaft, zal ook het door Dijkstra complex genoemde systeem van de doorschuiffaciliteiten vervallen. Dit zal er uiteindelijk in resulteren dat de erfgenaam slechts erfbelasting is verschuldigd over zijn verkrijging.¹³⁸ In deze scriptie is eerder geconcludeerd dat cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting enkel optreedt indien gebruik gemaakt wordt van de doorschuiffaciliteiten. Nu in het voorstel van Dijkstra geen doorschuiffaciliteiten meer van toepassing zijn, zal geen cumulatie van belastingen optreden. Dit neemt niet weg dat ik het voorstel van Dijkstra niet zie als een oplossing voor het probleem. Ik sluit mij namelijk aan bij Van Vijfeijken dat

136. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 26), Den Haag: SDU 2016, §9.6

137. C.G. Dijkstra, Primaat van heffing hoort bij schenk- of erfbelasting te liggen, WFR 2016/157

138. C.G. Dijkstra, Cumulatie van belastingen, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 26), Den Haag: SDU 2016, §9.6

het voorstel van Dijkstra een inbreuk vormt op het draagkrachtbeginsel.¹³⁹ De aanmerkelijkbelanghouder kan binnen het voorstel van Dijkstra namelijk onbelast waardeinstijgingen genieten zolang hij niet vervreemdt. Op het laatste moment dat de erflater kan vervreemden, bij overlijden, is nu ook niet langer inkomstenbelasting verschuldigd. Door het moment van heffen uit te stellen tot overlijden kan nu dus de heffing van inkomstenbelasting over de waardeinstijging van de aandelen worden voorkomen. Dit is naar mijn mening niet wenselijk.

6.6.2. De reactie van Heithuis en van Vijfeijken op het voorstel van Dijkstra

Heithuis zegt het fundamenteel oneens te zijn met het voorstel van Dijkstra om het primaat van heffing bij de Successiewet te leggen. Hij pleit juist voor een primaat bij de inkomstenbelasting en afschaffing van de erfbelasting. Heithuis noemt hiervoor drie argumenten.¹⁴⁰

Ten eerste stelt hij dat door de substantieel lagere tarieven in de erfbelasting ten opzichte van de inkomstenbelasting, geen enkele belastingplichtige ertoe zal overgaan om tijdens leven zijn aanmerkelijkbelangaandelen te verkopen aan een derde. De belastingplichtige zal wachten met de overdracht tot overlijden, waardoor het zogeheten 'lock-in' effect optreedt.¹⁴¹ Daarnaast zouden de verschillen in tarieven voor juridisch verschillende maar economisch dezelfde inkomsten kunnen zorgen voor oppot praktijken om gebruik te kunnen maken van het lage(re) tarief. Dit moet volgens Heithuis voorkomen worden. Ten slotte draagt Heithuis aan dat het voorstel van Dijkstra zal leiden tot internationale problematiek.

Heithuis draagt als oplossing aan dat het primaat juist gezocht moet worden in de inkomstenbelasting. Alle doorschuifregelingen in de inkomstenbelasting voor overlijden moeten dan wel worden afgeschaft. Uiterlijk bij overlijden moet in de inkomstenbelasting daadwerkelijk worden afgerekend. Indien dit leidt tot financieringsproblemen, dienen deze te worden opgelost in de invorderingsfeer. Uiteindelijk zou de erfbelasting zelfs geheel kunnen worden afgeschaft.

Ook van Vijfeijken ziet enkel nadelen in het voorstel van Dijkstra.¹⁴² Zij geeft onder andere aan dat het voorstel van Dijkstra een ernstige inbreuk is op het draagkrachtbeginsel. Het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt immers, zoals in paragraaf 6.6.1. al is geconcludeerd, bij overlijden

¹³⁹ I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?', WFR 2017/54

¹⁴⁰ E. Heithuis, Neen, Primaat van heffing hoort juist bij de inkomstenbelasting!, WFR 2016/158

¹⁴¹ Het lock-in effect wordt gedefinieerd als het effect waarin belastingplichtigen door het bestaan van bepaalde fiscale regelingen zo min mogelijk wijzigingen in hun aanmerkelijk belang (of andere vermogens-/inkomensbestanddelen) achterwege laten vanwege mogelijke nadelige consequenties die niet van toepassing zijn indien het niet wordt gewijzigd maar wordt aangehouden

¹⁴² I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing?', WFR 2017/54

nagenoeg geheel vrijgesteld van inkomstenbelasting. Daarnaast wordt ook het globale evenwicht met de IB-ondernemer, waar in de huidige wet- en regelgeving veelal naar gezocht wordt, verstoord. De “aanmerkelijkbelangondernemer” zal niet langer worden belast voor zijn “winst” indien het voorstel van Dijkstra zijn intrede zal doen. Tot slot sluit van Vijfeijken aan bij Heithuis, dat het voorstel van Dijkstra zal leiden tot fiscaal gestuurd gedrag. Wachten tot overlijden zal voor de belastingplichtige immers goedkoper zijn in het geval het primaat van heffing wordt gelegd in de erfbelasting zoals Dijkstra voorstelt.

Het voorstel van Dijkstra kan naar mijn mening dus aan de kant worden geschoven. Maar ook het voorstel van Heithuis om de erfbelasting in zijn geheel af te schaffen op dit gebied lijkt mij vergaand. Het gaat hierbij immers om een voorstel dat buiten de kaders van de huidige wetgeving treedt. Naar mijn mening verkleint dit de haalbaarheid van de verwezenlijking enorm. Het voorstel van Heithuis heeft echter mijns inziens toch een aantal elementen die tot een oplossing zouden kunnen leiden, waar ik in paragraaf 6.6.5. op terug zal komen. In de volgende paragraaf zal eerst nog worden ingegaan op een meer praktische oplossing.

6.6.3. De mogelijke oplossing van Van Oers

Van Oers¹⁴³ geeft aan een oplossing te zien in het baseren van het forfaitaire percentage op de gemiddelde houdtermijn. Met het huidige forfaitaire percentage van 6,25% wordt de contante waarde van de belastingschuld ingeschat op ongeveer een kwart van de nominale waarde, het tarief in de inkomstenbelasting is immers 25%.¹⁴⁴ Bij een rentevoet van 4%, 5% en 6% betekent dit dat door rekening te houden met het huidige forfaitaire percentage verwacht wordt dat de aandelen respectievelijk pas over 35, 28 en 24 jaar worden vervreemd. Van Oers vraagt zich terecht af of dit realisatietijdstip reëel is.¹⁴⁵ Bij een 60-jarige erfgenaam lijkt een termijn van 35 jaar immers minder reëel dan wanneer de erfgenaam 30 jaar oud is. Van Oers pleit daarom voor een onderzoek naar de gemiddelde houdtermijn, zodat het percentage op een reëel aantal jaren kan worden gebaseerd. Naar mijn mening wordt hierbij beter aangesloten bij de werkelijkheid dan bij een ‘standaard’ forfaitaire percentage van 6,25%. Toch zal het probleem hiermee nog niet volledig worden opgelost. Een gemiddelde houdtermijn behoeft immers niet per se aan te sluiten bij de persoonlijke situatie van de belastingplichtige. De gemiddelde houdtermijn kan nog altijd afwijken van de daadwerkelijke houdtermijn van de belastingplichtige, wat versterkt wordt door bijvoorbeeld de leeftijd bij verkrijging. Er zal daarom ook bij het voorstel van Van Oers sprake blijven van cumulatie in die situaties waarin onterecht rekening wordt gehouden met een houdtermijn die afwijkt van de werkelijke houdtermijn.

143. M.H.M. van Oers, “Latente belastingschulden bij een nalatenschap: contant of nominaal?”, FTV 2003/11

144. Artikel 2.12 Wet inkomstenbelasting 2001

145. M.H.M. van Oers, “Latente belastingschulden bij een nalatenschap: contant of nominaal?”, FTV 2003/11

Het voorgaande in acht nemende zou kunnen worden geconcludeerd dat een oplossing simpelweg gevonden kan worden in het in aanmerking nemen van de werkelijke contant waarde van de inkomstenbelastingclaim bij het berekenen van de aftrek die in mindering mag worden gebracht op de verkrijging. Moltmaker gaf in 1974 al aan dat de aftrek van de werkelijke contante waarde van de verschuldigde inkomstenbelasting de meest zuivere methode is.¹⁴⁶ Volgens hem zou dit echter onuitvoerbaar zijn omdat de erfbelasting dan ieder jaar opnieuw herrekend zou moeten worden. Eerder in deze scriptie is het standpunt van Dusarduijn gevolgd dat steeds een poging moet worden gedaan om de werkelijkheid te benaderen, tenzij deze werkelijke benadering uitvoeringstechnische problemen oplevert of te kostbaar is.¹⁴⁷ Ik sluit mij daarom aan bij Moltmaker, dat het in aanmerking nemen van de werkelijke contante waarde dan misschien wel de meest zuivere methode is, maar dat dit uitvoeringstechnisch haast niet mogelijk is.

6.6.4 Mogelijke oplossing in de inkomstenbelasting

Zoals in deze scriptie naar voren komt, is naar mijn mening sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting voor het gedeelte van de aanmerkelijk belang nalatenschap dat bestaat uit ondernemingsvermogen dat niet is vrijgesteld via de BOF en waarvoor het forfaitaire percentage van 6,25% van de latente belastingclaim waar rekening mee mag worden gehouden in de erfbelasting een te laag percentage is.

In de vorige paragrafen is aan bod gekomen dat het met de in de literatuur genoemde mogelijke oplossingen voor deze cumulatie nog altijd lastig is om tot de werkelijke contante waarde van de inkomstenbelastingsschuld te komen. Een mogelijk alternatief lijkt mij daarom te vinden in een hele andere richting, namelijk in een claim via de inkomstenbelasting. Op het moment dat de verkregen aandelen uiteindelijk vervreemd worden, dient te worden gekeken naar de daadwerkelijk verschuldigde inkomstenbelasting die op dat moment verschuldigd zou zijn over het destijds verkregen voordeel. Bij fictie wordt dan gedaan alsof er geen verandering heeft plaatsgevonden in de waarde van dit voordeel door bijvoorbeeld dividenduitkeringen. Indien blijkt dat bij de verkrijging rekening is gehouden met een onjuiste contante waarde van de toekomstige (inkomsten)belastingsschuld, zou er een oplossing moeten zijn om dit bedrag terug te krijgen. Een eerste oplossing kunnen bestaan uit een verrekening met de te betalen inkomstenbelasting. De te veel betaalde erfbelasting door de toepassing van de onjuiste contante waarde en de daarmee samenhangende te lage aftrek van de nalatenschap, zou dan verrekend moeten worden met de te betalen inkomstenbelasting. In principe draait de aftrek van de belastingsschuld dus om. Vormgegeven in een cijfermatig voorbeeld ziet dit er als volgt uit:¹⁴⁸

146. J.K. Moltmaker, *Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht*, Deventer: FED 1974, blz. 39 en 40

147. S.M.H. Dusarduijn, 'Wetgeving bij wijze van fictie of forfait', *Vermogensrendementheffing 2010/3.3.1*

¹⁴⁸Dit voorbeeld is afgeleid van het cijfermatig voorbeeld dat in de paragrafen 4.5 en 4.6 is gebruikt. Bij dit voorbeeld dienen enkele voorbehouden te worden gemaakt:

Gegevens

(Belaste) verkrijging ondernemingsvermogen	€ 1.575.000,00
Latente belastingclaim 6,25%	€ 98.437,50
BOF (onbelaste waarde)	€ 1.491.674,67
Restant (belaste waarde)	€ 83.325,33

Latentie 6,25% die in mindering is gebracht op de nalatenschap, evenredig an belaste waarde waarop BOF niet van toepassing was	€ 5.207,83
--	------------

Contante waarde inkomstenbelastingsschuld	
Belaste waarde (83.325,33) x 25%	€ 20.831,33
Contante waarde na 10 jaar bij een rentevoet van 4%	€ 14.072,90

Situatie indien latentie 6,25%	
Belaste waarde	€ 83.325,33
Afgetrokken latentie	€ 5.207,83
Totaal grondslag erfbelasting	€ 78.117,50
Verschuldigde erfbelasting	€ 7.811,75

Situatie indien werkelijke contante waarde	
Belaste waarde	€ 83.325,33
Werkelijke inkomstenbelastingsschuld	€ 14.072,90
Totaal grondslag erfbelasting	€ 69.252,43
Verschuldigde erfbelasting	€ 6.925,24

Te veel betaalde erfbelasting	€ 886,51
-------------------------------	----------

De te veel betaalde erfbelasting kan vervolgens worden afgetrokken van de te betalen inkomstenbelasting op het moment van vervreemden waardoor de te betalen inkomstenbelasting over dit voordeel lager zal zijn. Uiteraard is een gevolg van deze oplossing dat in gevallen waarbij het forfaitaire percentage uiteindelijk te hoog geweest blijkt te zijn, door bijvoorbeeld een zeer lange

-
1. In dit voorbeeld is enkel rekening gehouden met het ondernemingsvermogen en de daarop van toepassing zijnde BOF/latente inkomstenbelastingclaim. Overige invloeden op de nalatenschap en totaal verschuldigde erfbelasting zijn hierbij buiten beschouwing gelaten;
 2. Bij het berekenen van de werkelijke contante waarde van de inkomstenbelastingsschuld ben ik uitgegaan van het huidige aanmerkelijk belang tarief van 25% zonder rekening te houden met de toekomstige tariefswijzigingen;
 3. De rentevoet van 4% is in dit voorbeeld fictief gekozen;
 4. Als tarief voor de erfbelasting ben ik uitgegaan van het 'kindtarief' van 10%. De beleidsebel is immers dat van de verkrijging eerst de vrijstelling dient te worden afgetrokken alvorens het juiste percentage dient te worden toegepast. (<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/erfbelasting/content/hoeveel-procent-erfbelasting-betalen>), geraadpleegd op 4 september 2019.

houdtermijn en/of een hoge rentevoet, de te veel geclaimde aftrek ook verrekend moet worden met de te betalen inkomstenbelasting.

Een tweede oplossing zou kunnen zijn dat de te veel betaalde erfbelasting wordt terugbetaald aan de belastingplichtige op het moment dat hij vervreemd. Om deze terugbetaling plaats te laten vinden zou de belastingplichtige echter een aangifte erfbelasting moeten doen op het moment van vervreemden, dit is immers het moment waarop de daadwerkelijk verschuldigde inkomstenbelasting berekend kan worden. Dit zou betekenen dat de belastingplichtige in sommige gevallen een aangifte erfbelasting moet doen om de erfbelasting terug te claimen die hij meer dan tien jaar daarvoor heeft betaald. Een soortgelijke structuur heeft niet mijn voorkeur, omdat dit in de eerste plaats een extra administratieve last is voor zowel de belastingplichtige als de fiscus. Daarnaast zou dit ook niet in lijn zijn met de huidige termijn waarin de belastingplichtige een aangifte erfbelasting moet doen, namelijk binnen acht maanden na het overlijden.¹⁴⁹ Ook de navorderingstermijn biedt geen soelaas nu deze in de huidige wetgeving is gesteld op vijf jaar.¹⁵⁰ Deze oplossing zou daarom vragen om een specifieke uitzondering van de termijnen voor de erfbelasting. In mijn ogen is dit een zeer ingrijpende wijziging in de wet, omdat een uitzondering voor een specifieke belasting gemaakt moet worden op een generieke regel. Het heeft daarom mijn voorkeur om de oplossing te zoeken in een verrekening met de te betalen inkomstenbelasting.

6.7 De wijzigende tarieven in de inkomstenbelasting

Los van de mogelijke oplossingen voor de voorkoming van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting is er nog een ontwikkeling in de huidige fiscale wetgeving die aandacht verdient. De tarieven in de inkomstenbelasting zullen namelijk vanaf 2020 worden verhoogd.¹⁵¹ Rekenkundig gezien zou volgens Bult het forfaitaire percentage daarom moeten worden aangepast.¹⁵² Door de wijziging van de tarieven zal het effect op de verschuldigde erfbelasting groter zijn bij een ongewijzigd forfaitair percentage dat in aftrek mag worden gebracht. In 2021 zal de hoogte van het forfait dan in 2021 in verhouding met het dan geldende tarief nog 23,23% bedragen ($6,25\% / 26,9\% \times 100\%$) in plaats van 25%. Er bestaat een kans dat de belastingplichtige hierdoor eerder kiest voor direct afrekenen. Bult pleit er daarom voor om het forfait te verhogen naar 6,725¹⁵³%, zodat rekenkundig gezien het forfait weer in de pas loopt met het huidige forfait. Dit zorgt er uiteraard niet voor dat de discussie

¹⁴⁹ Art. 45, lid 1 Successiewet 1956

¹⁵⁰ Art. 66, lid 3 Successiewet jo. Art. 16, lid 3 en 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen

¹⁵¹ Naar 26,25% in 2020 en 26,9% in 2021

¹⁵² J.A. Bult, 'De aanmerkelijk belang belastinglatentie bij overlijden De houdbaarheidsdatum nabij?' SDU: FTV, nummer 5, mei 2018

¹⁵³ In zijn artikel 'De aanmerkelijk belang belastinglatentie bij overlijden De houdbaarheidsdatum nabij?' Pleit Bult voor een percentage van 7,125%. De voorgenomen wijzigingen in de aanmerkelijk belang tarieven waren op het moment van het schrijven van het artikel door Bult echter nog 27,3% in 2020 en 28,5% in 2021. In het Belastingplan 2019 zijn deze percentages vervangen door 26,25% in 2020 en 26,9% in 2021. Op basis van deze gewijzigde cijfers heb ik het nieuwe percentage voor het forfait doorgerekend.

over de juistheid van het percentage naar de achtergrond verdwijnt, maar is wel belangrijk om te benoemen hierin.

Hoofdstuk 7 Conclusie

In deze scriptie stond de volgende probleemstelling centraal:

'Treedt cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting op bij de verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen die krachtens erfrecht worden verkregen? Indien dit het geval is, in hoeverre moet deze cumulatie worden voorkomen en hoe zou deze voorkoming dan plaats moeten vinden?'

In het eerste en tweede hoofdstuk is een definitie gegeven van cumulatie van belastingen. In deze scriptie is aangesloten bij de juridische definitie van cumulatie. Volgens deze definitie is sprake van cumulatie van belastingen indien één object meerdere malen bij hetzelfde subject wordt belast.

Vervolgens zijn in de hoofdstukken drie en vier de fiscale gevolgen van het overgaan van aanmerkelijkbelangaandelen in de inkomstenbelasting en in de erfbelasting aan bod gekomen. Bij deze beschrijving van de gevolgen is hierbij een onderscheid gemaakt tussen twee situaties. Dit onderscheid bestaat uit enerzijds de gevolgen van een verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen in een beleggende vennootschap (beleggingsvermogen) en anderzijds de verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen in een ondernemende vennootschap (ondernemingsvermogen). Het verschil tussen deze twee verkrijgingen voor de inkomstenbelasting is dat bij de verkrijging van ondernemingsvermogen onder voorwaarden de doorschuiffaciliteiten kunnen worden toegepast. Indien beleggingsvermogen wordt verkregen kunnen deze faciliteiten niet worden toegepast en zal direct moeten worden afgerekend. Ditzelfde onderscheid dient te worden gemaakt in de erfbelasting. Indien en voor zover de nalatenschap bestaat uit ondernemingsvermogen kan namelijk wederom een faciliteit in de vorm van een vrijstelling worden toegepast.

Als gevolg van dit onderscheid kan ten eerste worden geconcludeerd dat bij beleggingsvermogen, en ondernemingsvermogen indien de belastingplichtige er voor kiest om de doorschuiffaciliteiten niet toe te passen, geen sprake is van cumulatie van belastingen. De erflater is in dit geval inkomstenbelasting verschuldigd over het vervreemdingsvoordeel en de verkrijger is erfbelasting verschuldigd over de waarde van de verkrijging, twee verschillende draagkrachtvermeerderingen. Er wordt dus belasting geheven van twee verschillende subjecten over twee verschillende objecten en er is derhalve geen sprake van cumulatie. Bij het ondernemingsvermogen waarop de doorschuiffaciliteiten worden toegepast is naar mijn mening wel sprake van cumulatie. De inkomstenbelastingclaim wordt in dit geval doorgeschoven naar de erfgenaam die ook de erfbelasting verschuldigd is en dit leidt tot cumulatie. Voor het gedeelte waarop de vrijstelling van de erfbelasting is toegepast vindt deze cumulatie echter niet plaats. Over dit gedeelte van de verkrijging is immers niet daadwerkelijk erfbelasting verschuldigd waardoor geen sprake kan zijn van dubbele belastingheffing.

De Successiewet kent een oplossing voor deze dubbele belastingheffing in de vorm van een aftrek van een latente inkomstenbelastingclaim. Deze aftrek is vastgesteld op een forfaitair percentage van 6,25%. Dit percentage sluit vanwege zijn forfaitaire percentage niet altijd aan bij de werkelijke toekomstige inkomstenbelastingsschuld. Naar mijn mening is daarom sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting voor het gedeelte van de aanmerkelijk belang nalatenschap dat bestaat uit ondernemingsvermogen dat niet is vrijgesteld via de BOF en waarvoor het forfaitaire percentage van 6,25% van de latente belastingclaim waar rekening mee mag worden gehouden in de erfbelasting een te laag percentage is.

In de meest zuivere vorm zal rekening gehouden moeten worden met de daadwerkelijke toekomstige contante waarde, maar dit is in de praktijk niet mogelijk. De werkelijke contante waarde hangt namelijk af van de uiteindelijke houdtermijn en de rentevoet gedurende die houdtermijn. Dit kan uiteraard niet op voorhand worden vastgesteld, waardoor bij het bepalen van de verschuldigde erfbelasting hiermee nog geen rekening kan worden gehouden. In de literatuur worden daarom diverse alternatieven aangedragen om tot het juiste percentage te komen of, zoals bijvoorbeeld door Dijkstra en Heithuis, complete wetswijzigingen voor de inkomstenbelasting en erfbelasting voor de belasting van aanmerkelijk belang dat krachtens erfrecht is overgegaan. Hierover is echter nog geen overeenstemming.

Naar mijn mening bestaat er echter een oplossing in de inkomstenbelasting op het moment dat de verkregen aandelen door de verkrijger worden vervreemd. De te veel betaalde erfbelasting door de toepassing van de onjuiste contante waarde en de daarmee samenhangende te lage aftrek van de nalatenschap, zou dan verrekend moeten worden met de te betalen inkomstenbelasting.

Concluderend kan het antwoord op de probleemstelling die in deze scriptie centraal stond als volgt worden geformuleerd: Cumulatie van inkomstenbelasting en erfbelasting treedt op bij de verkrijging van aanmerkelijkbelangaandelen die krachtens erfrecht worden verkregen voor het gedeelte van de verkrijging dat bestaat uit ondernemingsvermogen, waarop de doorschuif Faciliteiten worden toegepast en de latente belastingclaim die wordt afgetrokken gebaseerd is op het onjuiste en te lage percentage. Deze cumulatie dient voorkomen te worden door meer aan te sluiten bij de werkelijke contante waarde van de toekomstige inkomstenbelastingsschuld. Mijn aanbeveling hierbij is om dit te doen via een verrekening met de te betalen inkomstenbelasting op het moment dat de verkregen aandelen uiteindelijk door de verkrijger worden vervreemd.

8. Literatuurlijst

Boeken

- C. van Raad, G.T.W. Janssen, F.P.G. Pötgens & M.F. De Wilde, *Cursus belastingrecht internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2016
- D.A. Albregtse e.a., *Inkomstenbelasting (serie Cursus Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018
- I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, *Schenk- en erfbelasting (serie Cursus Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016
- J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: Tjeenk Willink 1936, p. 58
- P. Kavelaars, *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998
- R.E.C.M. Niessen, *De wet inkomstenbelasting 2001 (serie Fiscale Geschriften)*, Den Haag: SDU 2014, §2.1
- T. Blokland, *Cumulatie van belastingen*, Deventer: FED 1997

Artikelen

- A. de Haan, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Amersfoort: SDY 2007
- A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'fiscaliteit en vermogensvorming in een inkomstenbelasting', in *Studie commissie belastingstelsel, continuïteit en vernieuwing, een visie op het belastingstelsel*, Den Haag 7 april 2010
- C.G. Dijkstra, *Cumulatie van belastingen*, (serie Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 26
- C.G. Dijkstra, *Primaat van heffing hoort bij schenk- of erfbelasting te liggen*, WFR 2016/157
- Y.M Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen (FM nr. 141)* 2013
- E. Heithuis, *Neen, Primaat van heffing hoort juist bij de inkomstenbelasting!*, WFR 2016/158
- H. Schuttevâer, J.W. Zwemmer, *De Nederlandse Successiewetgeving*, (vijfde druk), Deventer: Kluwer, 1998.
- I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Afschaffen van aanmerkelijk belangheffing', WFR 2017/54
- I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Contouren voor een nieuwe successiewet', WPNR 2004/6576
- J.A. Bult, 'De aanmerkelijk belang belastinglatentie bij overlijden De houdbaarheidsdatum nabij?' SDU: FTV, nummer 5, mei 2018
- J.K. Moltmaker, *Cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht (serie Belastingconsultentendagen)*, nr. 18, Deventer: FED 1974
- M.H.M. van Oers, "Latente belastingschulden bij een nalatenschap: contant of nominaal?", FTV 2003/11
- M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, (diss. Tilburg University 2011), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011

- N.C.G. Gubbels, 'AB-aandelen: nominale of contante belastingclaim', EB 2013/89
- S.M.H. Dusarduijn, 'Wetgeving bij wijze van fictie of forfait', Vermogensrendementheffing 2010/3.3.1
- S.M.H./ Dusarduijn, 'De rechtsfictie; een (on)uitwisbaar doen alsof?', WFR 2013/1224
- Blokland, Inzake belastinglatenties en de Successiewet 1956, WFR 2002/639
- T. Blokland, Schenken van aanmerkelijkbelangaandelen, WFR 1999/525
- W. Burgerhart, 'Artikel 21 SW 1956 vanaf 2010: waarderingsgrondslagen, NDFR, aantekening 12.1

Kamerstukken en MvT

- Kamerstukken I 1958/1959, 5380, nr. 5, p.8
- Kamerstukken II 1979/80, 16016, nr. 21
- Kamerstukken II 1981, 17041, nr. 3, p.16
- Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3, p.50
- Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 203
- Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 10, p.20
- Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 43
- MvT, Handelingen II 1935/36, 355, nr. 3, p. 1.
- MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 2, V-N 1997, p. 4020.
- MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, V-N BP21/1.5, p.110
- MvT, Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, p. 4-5 en Kamerstukken II 2008/09, 31930 nr. 9, p. 17
- MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 43

Jurisprudentie

- HR 14 april 2017, [ECLI:NL:HR:2017:674](#), [Besluit van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M](#) onderdeel 7.1
- HR 2 januari 1903, PW 9536
- HR 21 april 1971, [ECLI:NL:HR:1971:AX4974](#), BNB 1971/114
- HR 29 juni 1977, BNB 1977/199
- HR 6 maart 1963, [ECLI:NL:GHSGR:1962:AX9791](#)
- HR 6 maart 1963, nr. 14955, bnb 1963/113
- Rb. Haarlem 31 maart 2010, [ECLI:NL:RBHAA:2010:BMO249](#)

Overige

- Besluit staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M

- Eindrapport van de Commissie voor de successie- en registratiebelasting (Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap no. 132). Deventer: Kluwer 1973
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Wet inkomstenbelasting 2001, aantekening 6.1.1. bij artikel 4.16
- Kernbeschrijving bij Successiewet 1956 artikel 20, Kluwer vakstudie.
https://www.navigator.nl/vakstudie/WKNL_CSL_611/artikel/id93bd5d0f4f9eb9205d9af61a0474c8af/kern/inod456bdadadc8cd26065a7612e8266f750 Geraadpleegd op 10-04-2019.
- Vakstudie Successiewet, art. 20 SW 1956,
- 7
- Werkgroep Moltmaker, Rapport "De warme, de koude en de dode hand", V-N 2000/14.15

