

Tilburg University

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel

van Vijfeijken, I.J.F.A.

Published in:
Princpieel belastingrecht

Publication date:
2011

Document Version
Peer reviewed version

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
van Vijfeijken, I. J. F. A. (2011). De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel. In J. L. M. Gribnau (Ed.), *Princpieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé* (pp. 235-247). Wolf Legal Publishers (WLP).

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel

Prof. Mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

1 Inleiding

Op 18 juni 1999 sprak Richard Happé zijn rede uit ter gelegenheid van de aanvaarding van zijn ambt als hoogleraar. Die rede had betrekking op de fundamentele discussie waarbij de wetgevende en rechtsprekende macht tegenover elkaar stonden. De wetgever was van mening dat de Hoge Raad hem voor de voeten liep door te pas en te onpas art. 26 IVBPR in stelling te brengen. Dat er sprake zou zijn van rechterlijke activisme weerlegt Happé in zijn oratie. Hij betoogt dat de arresten van de Hoge Raad juist blijken te geven van een grote mate van terughoudendheid. Deze terughoudendheid is sindsdien alleen maar verder toegenomen. De oorzaak hiervan is gelegen in de zaak Della Ciaja/Italië.¹ Tot dat arrest kwam de wetgever volgens vaste jurisprudentie van het EHRM 'a certain margin of appreciation' toe bij de beantwoording van de vraag of gevallen gelijk waren en, zo ja, of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling aanwezig was.² In Della Ciaja/Italië beslist het Hof echter dat de nationale wetgever op het gebied van belastingheffing een 'wide margin of appreciation' geniet. Deze nuancering heeft de Hoge Raad overgenomen in de zgn. kinderopvangarresten³. In zijn noot overweegt Happé:

'Is hier sprake van grotere terughoudendheid van de rechter dan voorheen? Ik betwijfel dat. Er is eerder sprake van verduidelijking door de rechter. Procedures met betrekking tot fiscale discriminatie betreffen in verreweg de meeste gevallen zakelijke onderscheidingen die geen fundamentele aspecten raken. Daarbij hoort de rechter de wetgever niet op de hielen te trappen. En onze belastingrechter doet dat ook niet.'

Ruim tien jaar later is het beeld gekanteld. Want ook bij onderscheidingen die wel fundamentele aspecten raken, stelt de Hoge Raad zich uiterst terughoudend op. Zo oordeelde de Hoge Raad de niet aftrekbaarheid van kosten van de dienstbetrekking niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel⁴ en ook de ongelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden⁵ vond in de ogen van de Hoge Raad genade. Dit leidde tot de volgende verzuchting van Happé:

'de Hoge Raad (vat) de 'wide margin of appreciation' zo ruim op (...) dat hij te weinig aan een eigen beoordeling van het al dan niet discriminatoire karakter van wettelijke regelingen toekomt. Het gevolg daarvan is dat het voor de rechter fundamentele motiveringsbeginsel onder druk komt te staan.'⁶

In deze bijdrage sta ik stil bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zoals deze met ingang van 1 januari 2010 zijn opgenomen in de Successiewet. Een verkrijger krachtens erfrecht of schenking, die ondernemingsvermogen verkrijgt, betaalt kort gezegd over de eerste miljoen euro geen erf- of schenkbelasting. Over het meerdere geldt een vrijstelling van 83%. Dat betekent dat een kind dat een onroerendgoedportefeuille erft met een waarde van € 2.000.000 ongeveer € 385.000 aan erfbelasting is verschuldigd en een kind dat een aanmerkelijkbelangpakket erft (in een

¹ EHRM 22 juni 1999, *BNB* 2002/398.

² Aldus bijvoorbeeld EHRM 8 juli 1984, *NJ* 1986,4.

³ HR 12 juli 2002, *BNB* 2002/399 en *BNB* 2002/400.

⁴ Zie HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310 en HR 10 augustus 2007, *BNB* 2008/88.

⁵ HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3 en HR 15 oktober 2010, *V-N* 2010/53/29.

⁶ Zie zijn noot bij HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3.

ondernemende vennootschap) ter waarde van € 2.000.000 ongeveer € 20.000 aan erfbelasting is verschuldigd. In deze bijdrage ga ik nader in op de vraag of dit verschil in heffing al dan niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. In paragraaf 2 schets ik eerst kort, aan de hand van de wetshistorie, de aanleiding om deze vrijstelling in te voeren. Daarna toets ik in paragraaf 3 de regeling aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving. Vervolgens ga ik in paragraaf 4 in op de vraag hoe de Hoge Raad zou (moeten) oordelen indien hem de vraag wordt voorgelegd of de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten al dan niet in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel. Ik sluit af met een conclusie.

2 De wetsgeschiedenis in vogelvlucht

2.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt de wetsgeschiedenis van de vrijstelling op hoofdlijnen besproken.⁷ Van belang is te achterhalen waarom de verkrijging van ondernemingsvermogen voor de toepassing van de Successiewet anders wordt behandeld dan de verkrijging van overig vermogen.⁸ In art. 65 Successiewet (oud) werd al vanaf de invoering van de Successiewet 1956 bepaald dat

‘Door of namens onze Minister van Financiën (...) in bijzondere gevallen uitstel van betaling (kan) worden verleend (...).’

In de Leidraad werd bepaald dat het verzoek om uitstel van betaling met bijzondere aandacht moet worden bezien,

‘ingeval een ter zake ingediend verzoek zijn grond vindt in (niet langs andere weg op te vangen) liquiditeitsmoeilijkheden van het bedrijf dat vererfd is (...).’

Tijdens de parlementaire behandeling in 1979 kwamen uit de Tweede Kamer de eerste geluiden dat de betalingsregeling van art. 65 Successiewet niet voldoende waarborgen bood bij de overgang van een onderneming. Dit was de opmaat naar de vrijstelling zoals wij deze nu kennen.

2.2 Betaling in vijf jaarlijkse termijnen

In 1979 lag een wetsvoorstel ter wijziging van de Successiewet bij de Tweede Kamer. De Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf had in zijn commentaar op dit wetsvoorstel gesteld dat bij vererving van kleine en middelgrote ondernemingen het vaak niet mogelijk was om zonder ernstige moeilijkheden, binnen de betalingstermijn, vermogen vrij te maken om de erfbelasting uit te voldoen.⁹ Naar aanleiding van dit commentaar verwijst de staatssecretaris naar de regeling van art. 65 Successiewet en merkt op dat hem niets bekend is van deze ‘ernstige moeilijkheden’:

‘Zoals in de memorie van toelichting reeds is gezegd, kan de ontvanger aan die problemen tegemoetkomen door soepele betalingsregelingen toe te kennen (...). De vrees van deze leden dat de problemen langs die weg niet werkelijk op te lossen zullen zijn, achten wij niet gegrond. In de praktijk wordt slechts zeer sporadisch de tussenkomst van het ministerie ingeroepen in verband met moeilijkheden bij het betalen van successierecht door ondernemers. In dit verband zij er nog op gewezen dat, indien het verlenen van uitstel niet voldoende soelaas biedt, de directeur der rijksbelastingen geheel of gedeeltelijk afschrijving van de belasting kan verlenen op grond van artikel 17 van de Invorderingswet van 1845.’¹⁰

⁷ Bij het schrijven van deze paragraaf heb ik dankbaar gebruik gemaakt van het materiaal dat door J.P. Hopman in zijn masterthesis ‘De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956, een onderzoek naar het ontstaan, de ratio en het gelijkheidsbeginsel’ (december 2010) is verzameld.

⁸ Hierbij beperk ik mij tot de geschiedenis die heeft geleid tot de huidige 100%/83% vrijstelling. De geschiedenis van de faciliteit waarbij het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de lagere going-concernwaarde is vrijgesteld (art. 35b, eerste lid, onderdeel b, sub 1 Successiewet), blijft buiten beschouwing. Tevens beperk ik mij in deze bijdrage tot de erfbelasting.

⁹ *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 9, p. 12.

¹⁰ *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 7, p. 28.

De Kamer laat zijn oren echter hangen naar het commentaar van de Raad en bij amendement wordt vervolgens toch een betaling in vijf jaarlijkse termijnen wettelijk vastgelegd.¹¹

2.3 Renteloze betalingsregeling

Enige jaren later blijkt de staatssecretaris van mening te zijn veranderd. Als in 1983 opnieuw een wetsvoorstel wordt ingediend tot wijziging van de Successiewet wordt voorgesteld om de rentedragende betalingsregeling alsnog renteloos te maken.¹² Deze maatregel vindt plaats in het kader van de lastenverlichting voor het midden- en kleinbedrijf.

‘De voorgestelde regeling heeft met name tot doel een knelpunt weg te nemen dat zich voordoet bij bedrijfsopvolging ten gevolge van het overlijden van een ondernemer. (...) Door de betaling van deze belasting kan een liquiditeitsprobleem ontstaan indien de verkrijgers voornemens zijn om de onderneming voort te zetten.’

Vier jaar daarvoor achtte de staatssecretaris het niet nodig om een wettelijke regeling voor een betaling in jaarlijkse termijnen op te nemen, omdat niet van enig probleem was gebleken. Nu, vier jaar later, is er blijkbaar toch een liquiditeitsprobleem.¹³ Uit later onderzoek (1987) naar de werking van de renteloze betalingsregeling blijkt dat van deze faciliteit slechts een zeer gering gebruik wordt gemaakt:

‘Uit een onderzoek (...) is gebleken dat de regeling thans zeer weinig wordt toegepast en een gering financieel belang heeft. Over de periode 1 januari 1984 – de datum waarop de regeling in werking is getreden – tot 1 juli 1986, is de bepaling ongeveer 40 maal toegepast, dus gemiddeld 16 maal per jaar.’¹⁴

2.4 Betaling in tien jaarlijkse termijnen

Bij Wet van 18 december 1995 werd de betalingstermijn verlengd van vijf naar tien jaar. Uit het feit dat gemiddeld 16 maal per jaar gebruik werd gemaakt van de mogelijkheid om de belastingschuld renteloos te spreiden over vijf jaren, werd afgeleid dat de regeling niet functioneerde.

‘Door het georganiseerde bedrijfsleven is aangedrongen op verlenging van deze termijn omdat uitstel voor een periode van vijf jaar te kort is om een substantiële bijdrage te leveren aan het wegnemen van de genoemde liquiditeitsproblemen.’¹⁵

Deze redenering verbaast zeer. Het ligt immers voor de hand om uit het geringe gebruik af te leiden dat er überhaupt geen probleem bestaat in de praktijk. Overigens wordt niet vermeld dat de verruiming van de regeling heeft plaatsgevonden op aandringen van het georganiseerde bedrijfsleven.

2.5 Invoering 25% vrijstelling

Met ingang van 1 januari 1998 geldt een vrijstelling van 25% van het ondernemingsvermogen.¹⁶ De vraag of een vrijstelling voor verkregen ondernemingsvermogen wenselijk is, is daarentegen in 1984 door de staatssecretaris ontkennend beantwoord:

‘Wij wijzen er op dat gedeeltelijke kwijtschelding van de successierechten volgens een glijdende schaal neerkomt op een vrijstelling van een evenredig deel van het verkregen ondernemingsvermogen, ongeacht de omvang van dat vermogen. Wij sluiten ons in dezen aan bij hetgeen is verwoord in het rapport van de interdepartementale werkgroep fiscale maatregelen ten bate van het midden- en kleinbedrijf omtrent de mogelijkheid van kwijtschelding van successierechten volgens een glijdende schaal. De werkgroep merkt

¹¹ *Kamerstukken II* 1979-1980, 16 016, nr. 14.

¹² *Kamerstukken II* 1983-1984, 18 226.

¹³ *Kamerstukken II* 1983-1984, 18 226, nr. 3, p. 3.

¹⁴ *Kamerstukken II* 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 4.

¹⁵ *Kamerstukken II* 1995-1996, 24 428, nr. 3, p. 14.

¹⁶ Welke vrijstelling terug werkt tot 1 januari 1997.

op, dat een dergelijke regeling in strijd is met de basisgedachte van de Successiewet 1956, die inhoudt dat al hetgeen krachtens erfrecht wordt verkregen in beginsel aan de heffing van successierecht is onderworpen en bovendien voorbijgaat aan het feit dat tot de nalatenschap andere vermogensbestanddelen kunnen behoren, die een zodanige omvang hebben dat er in het geheel geen reden is enigerlei tegemoetkoming te verlenen.¹⁷

Dit standpunt herhaalt hij in 1993:

'Nadere faciliteiten die bij voorbeeld gelegen zouden kunnen zijn in aangepaste waarderingsregels voor ondernemingsgebonden vermogen of gedeeltelijke vrijstellingen ter zake van dergelijk vermogen, passen niet in de systematiek van de Successiewet 1956; deze beoogt namelijk te belasten de waarde van al wat wordt verkregen (vgl. artikel 1). Voor het introduceren daarvan zie ik, ook uit het oogpunt van precedentwerking, geen ruimte.'¹⁸

In 1997 gaat de staatssecretaris dus toch overstag. Met ingang van 1 januari 1998 wordt een vrijstelling ingevoerd van 25% van de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen.¹⁹ Ter rechtvaardiging van de invoering van deze vrijstelling wordt het volgende overwogen:

'Wanneer een onderneming door vererving overgaat op de erfgenamen en door één of meer van hen wordt voortgezet, kan het verschuldigde successierecht tot financiële problemen leiden die de continuïteit van de onderneming zouden kunnen aantasten. (...) Vanuit het algemeen sociaal-economisch belang is het onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit. (...) Het voorstel is door een tweetal maatregelen een bijdrage te leveren aan de continuïteit van familie-ondernemingen door de druk van het successierecht (...) ten gevolge van de overgang van de onderneming te verminderen.'²⁰

Wat er precies is gewijzigd in de jaren sinds 1993 wordt niet toegelicht. Overigens wordt de stelling dat het verschuldigde successierecht tot financiële problemen kan leiden die de continuïteit van de onderneming zouden kunnen aantasten op geen enkele wijze onderbouwd.

2.6 Verhoging vrijstelling naar 30%

In 2002 wordt de vrijstelling verhoogd naar 30% omdat daar budgettaire ruimte voor is.

'In 2.3.3.5 van het kabinetsstandpunt inzake het rapport van de werkgroep Moltmaker is aangekondigd dat het kabinet in het kader van de voorbereiding van de begroting 2002 zal onderzoeken of middelen vrijgemaakt kunnen worden om het percentage van het ondernemingsvermogen dat bij bedrijfsopvolging buiten de heffing van successie- en schenkingsrecht blijft duidelijk te verhogen. Als uitvloeisel hiervan wordt voorgesteld dit percentage (nu: 25%) te verhogen tot 30%.'²¹

Waarom de verhoging van de vrijstelling wenselijk is, wordt niet toegelicht.

2.7 Verhoging vrijstelling naar 60% en 75%

¹⁷ *Kamerstukken II* 1983-1984, 18 226, nr. 5, p. 5.

¹⁸ Brief van staatssecretaris van Financiën van 16 juni 1993, nr. AFP93/165, V-N 1993/2011, 3.

¹⁹ De vrijstelling had de vorm van een kwijtscheldingsfaciliteit en was neergelegd in de artikelen 25 en 26 Invorderingswet 1990 en werkte terug tot 1 januari 1997.

²⁰ *Kamerstukken II* 1997-1998, 25 688, nr. 3, p. 7.

²¹ *Kamerstukken II* 2001-2001, 28 015, nr. 3, p. 4.

In het rapport 'Bedrijfsoverdracht; continuïteit door fiscaliteit' (juli 2004) merkt de staatssecretaris op dat een verruiming van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten naar 50% gewenst is:

'Door verschillende organisaties is in de oriënterende gesprekken aandacht gevraagd voor het als een knelpunt ervaren schenkings- en successierecht bij een bedrijfsoverdracht. Gedachte daarachter is dat het schenkings- en successierecht veelal niet uit het privévermogen kan worden gefinancierd en derhalve ten laste van het ondernemingsinkomen en -vermogen komt. Teneinde een eventuele belemmering hiervan voor bedrijfsoverdrachten te voorkomen wordt voorgesteld om per 1 januari 2005 de bedrijfsopvolgingsregeling te verruimen door de vrijstelling voor het schenkings- of successierecht te verhogen van 30% naar 50% van het ondernemingsvermogen.'²²

De 'verschillende organisaties' waaraan in dit citaat wordt gerefereerd zijn VNO-NCW, MKB Nederland, de Raad voor Zelfstandig Ondernemerschap, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de Federatie van Belastingadviseurs.

Bij amendement wordt voorgesteld de vrijstelling verder te verhogen naar 60% en vervolgens naar 75%. De staatssecretaris verzet zich hiertegen.

'Het bestaan van een faciliteit voor bedrijfsopvolging, met de daaraan inherente ongelijke behandeling van vermogensbestanddelen, vindt zijn rechtvaardiging in het algemeen belang dat gemoeid is met de continuïteit van ondernemingen. Er is geen sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel mits de vormgeving van de faciliteit geschikt is voor het beoogde doel en de faciliteit niet ruimer is dan nodig is om het gekozen doel te bereiken. Hoe ruim de faciliteit in dit kader mag zijn, valt niet exact te bepalen, ook al omdat het een generieke faciliteit is en de ondernemingen waarop zij van toepassing zal zijn, verschillend van aard zijn. Desalniettemin hebben wij de indruk dat, zoals ook elders in deze nota is aangegeven, de liquiditeitsproblemen die ten gevolge van de heffing van successie- of schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging kunnen ontstaan met deze verhoging in voldoende mate zijn weggenomen. Een verdere verhoging of zelfs een volledige vrijstelling zou, nog afgezien van andere ongewenste neveneffecten, naar ons oordeel over zijn doel heen schieten. Dan zou inderdaad de vraag of er sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel, terecht gesteld kunnen worden.'²³

De waarschuwende woorden van de staatssecretaris weerhoudt de Tweede Kamer er niet van om het amendement aan te nemen.

2.8 Verhoging vrijstelling naar 90%

Ondanks het feit dat de staatssecretaris in 2004 nog van mening was dat een vrijstelling van 50% volstond en de verhoging naar uiteindelijk 75% wel eens strijd met het gelijkheidsbeginsel kon oproepen, komt hij in 2008 zelf met het voorstel de vrijstelling verder te verhogen naar 90%:

'Uit overleg met diverse maatschappelijke organisaties heeft mij het signaal bereikt dat de huidige faciliteit toch als belemmerend wordt ervaren. De verhoging van het vrijgestelde percentage naar 90% moet hier een eind aan maken. Verruiming van de al bestaande uitstelregeling (uitstel van betaling voor de verschuldigde erf- en schenkbelasting over het niet-vrijgestelde bedrag) zou dat effect niet hebben. Immers, een dergelijke verruiming – in welke vorm dan ook – zou niet van invloed zijn op de hoogte van de belastingclaim. Met de verhoging van het percentage wordt daarnaast nog een tegemoetkoming geboden voor een ander aspect dat als knelpunt in de praktijk wordt ervaren, namelijk de waardering van ondernemingsvermogen bij aanwezigheid van (zakelijke) goodwill. Met het pakket van maatregelen voor de bedrijfsopvolging ontstaat een dusdanig

²² V-N 2004/37.7.

²³ Kamerstukken II 2004-2005, 29 767, nr. 14, p. 38.

evenwichtige situatie dat verhoging van het percentage tot 100% mijns inziens economisch thans niet noodzakelijk is (...).²⁴

Uit dit citaat volgt dat hij een verhoging naar 100% niet rechtvaardig acht. Via amendement wordt de vrijstelling toch verder verhoogd tot 100% (over de eerste miljoen).²⁵

2.9 Conclusie

Uit het voorgaande overzicht ontstaat het beeld van een wetgever die onder druk is gezet om de vrijstelling voor verkregen ondernemingsvermogen steeds verder te verhogen.²⁶ In eerste aanleg wordt iedere uitbreiding van de faciliteiten (zoals het renteloos maken van de termijnen) tegengehouden met het argument dat niet gebleken is van enig probleem, om vervolgens, enkele jaren later zelf met een voorstel te komen om de faciliteiten te verruimen. Dit patroon zien we ook bij de verhoging van de vrijstelling. Is de staatssecretaris in eerste aanleg van mening dat een vrijstelling niet nodig is, later komt hij zelf met het voorstel om een vrijstelling van 25% in te voeren. Voor de verhoging naar 30% wordt de budgettaire ruimte als reden gegeven. Weer later geeft de staatssecretaris aan dat de vrijstelling van 30% in de praktijk niet als toereikend wordt ervaren. Hij is van mening dat een vrijstelling van 50% volstaat om de knelpunten in de praktijk weg te nemen en enkele jaren daarna komt hij zelf met een voorstel om de vrijstelling verder te verhogen naar 90%. De rechtvaardiging voor elke uitbreiding wordt teruggebracht tot 'signalen uit de praktijk', overleg met het georganiseerde bedrijfsleven of overleg met belangorganisaties. Hier is naar mijn mening geen andere conclusie mogelijk dan dat het bedrijfsleven via het lobbycircuit heeft bereikt dat na lang soebatten in 1998 een vrijstelling wordt ingevoerd die in rap tempo is verhoogd tot 100%.²⁷

3 Het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving

3.1 Inleiding

Bij de meeste recente verhoging van de vrijstelling in de Successiewet (naar 90%) heeft de Raad van State het volgende overwogen:

'Het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen (...) is niet te verklaren uit de continuïteitsbedreiging uit hoofde van de onttrekking van liquide middelen. Ten gunste van een lagere heffing dan circa 3,5%²⁸ van de waarde van de onderneming (huidige faciliteit) kan niet gesteld worden dat de kern van de regeling is dat de erf- of schenkbelasting vanwege het belang van een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid een bedreiging vormt voor reële bedrijfsoverdrachten. De verhouding met de heffing van erf- of schenkbelastingen over de overige vermogensbestanddelen is zoek. (...). Het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen past ook niet bij het buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de erf- en schenkbelastingen. De faciliteit ondergraaft daarmee deze belastingen als

²⁴ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 18.

²⁵ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 79.

²⁶ Met als dieptepunt de actie van de Vereniging van Familiebedrijven in Nederland die bij monde van haar voorzitter via een krantenkop in het Financieele Dagblad van 22 september 2009 liet weten dat het familiebedrijf in het nauw komt door de nieuwe erfwet. Een dag na deze publicatie liet het Ministerie van Financiën – via hetzelfde medium – weten dat aan de bezwaren van de Vereniging tegemoet zou worden gekomen. Van belang is te weten dat het om belangen van kleiner dan 5% in een ondernemende vennootschap ging. Het is een raadsel hoe de vererving van een belang kleiner dan 5% de continuïteit van de onderneming in gevaar kan brengen. Dit bracht A.C. Rijkers in zijn opinie in *NtFR* 2009/2031 tot de verzuchting dat sprake is van Berlusconi's wetgeving.

²⁷ Over € 1.000.000 en 83% over het meerdere.

²⁸ I.v.v.: Dit is het percentage successie- of schenkingsrecht dat tot 1 januari 2010 was verschuldigd over verkregen ondernemingsvermogen. Er gold een vrijstelling van 75%, zodat slechts 25% van het verkregen ondernemingsvermogen werd belast. Deze 25% werd in de familiekring belast tegen maximaal 27%. Voor de aldus verschuldigde belasting kon uitstel van betaling worden verkregen tegen een enkelvoudige rente, waardoor de contante waarde van de verschuldigde belasting door de Raad van State werd begroot op 3,5% van het ondernemingsvermogen.

zodanig. Zolang geen andere rechtvaardigingsgrond als dragende grondslag kan worden aangeduid, krijgen deze belastingen een willekeurig karakter, aangezien de voorgestelde bevoordeling van de agrarische sector en het overige familiebedrijf niet uit het buitenkansbeginsel kan worden verklaard. De omstandigheid dat een substantieel gedeelte van de vererfde of geschonken vermogensbestanddelen buiten de heffing blijft roept spanning op met het gelijkheidsbeginsel, die alleen kan worden weggenomen door voor de nagenoeg gehele vrijstelling voor ondernemingsvermogen een objectieve en redelijke grond aan te voeren.

Nu de dragende motivering voor de verhoging van de faciliteit ontoereikend is, adviseert de Raad de verruiming van de faciliteit opnieuw te bezien.²⁹

Ook in de literatuur wordt nut en noodzaak van de faciliteiten in twijfel getrokken. Dat er een liquiditeitsprobleem kan ontstaan door het overlijden van een ondernemer of aanmerkelijkbelanghouder wordt niet betwist. De remedie tegen een liquiditeitsprobleem is een soepele uitstelregeling. Omdat de wetgever niet duidelijk maakt waarom een dergelijke regeling niet volstaat, pleit het merendeel van de auteurs voor een fatsoenlijke uitstel van betalingsregeling. Een afstelregeling, zoals nu geldt, wordt door hen overbodig geacht.³⁰ In de hiernavolgende paragrafen wordt de vrijstelling getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. Waarom moet de erfgenaam die een onroerendgoedportefeuille erft ter waarde van € 2.000.000 ca. € 385.000 erfbelasting betalen en hoeft de erfgenaam die ondernemingsvermogen erft ter waarde van € 2.000.000 slechts € 20.000 erfbelasting te betalen?

3.2 Is sprake van gelijke gevallen?

Zoals menig auteur reeds heeft vastgesteld, zijn gevallen nooit volkomen gelijk. In die zin is iemand die ondernemingsvermogen erft niet gelijk aan iemand die ander vermogen erft. De gelijkheid van de gevallen dient echter te worden beoordeeld vanuit het perspectief van de Successiewet. Het doel van de Successiewet is om verkrijgingen krachtens erfrecht en schenking in de heffing te betrekken. In die zin verschilt de verkrijger van ondernemingsvermogen, dat wordt verkregen krachtens erfrecht niet van een verkrijger die overig vermogen verkrijgt krachtens erfrecht. De staatssecretaris is deze mening ook toegedaan in twee passages, aangehaald in paragraaf 2.5: al hetgeen krachtens erfrecht wordt verkregen is in beginsel aan de heffing van successierecht onderworpen.³¹ Later merkt hij zelfs uitdrukkelijk op dat aan het bestaan van een faciliteit voor bedrijfsopvolging inherent is dat verkregen vermogensbestanddelen ongelijk worden behandeld.³²

Tijdens de behandeling van wetsvoorstel 31 930 merkt de staatssecretaris echter op dat verkrijgers van ondernemingsvermogen om verschillende redenen niet vergelijkbaar zijn met verkrijgers van ander vermogen.³³ Voor de Successiewet zijn beide gevallen naar mijn mening wel gelijk. Beiden verkrijgen vermogen krachtens erfrecht.

3.3 Is het verschil in behandeling gerechtvaardigd?

Ondanks dat de gevallen gelijk zijn, worden zij niet gelijk behandeld. Deze ongelijke behandeling kan zijn gelegen in de verschillende aard van het verkregen vermogen. Zoals we in paragraaf 1

²⁹ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 4, p. 3.

³⁰ Zie o.a. T. Blokland, 'Herziening Successiewetgeving', *FED* 2001/410; A. de Haan, 'De bedrijfsopvolgingsregeling: stimulering of grondslagversmalling', *FED* 2009/81; M.J. Hoogeveen, 'Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956 per 1 januari 2002', *WPNR* (2002) 6485, p. 303 e.v.; L.G.M. Stevens, 'Hoe terecht is successierecht', *MKB adviseur* 2008, nr. 8/9, S. A. Stevens, 'De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting', *TFO* 2010/25; J.P.M. Stubbé, 'Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet', *FBN* 2008/2, p. 16 e.v.; S.A.M. de Wijkerslooth – Lhoëst, 'Contouren nieuwe bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor de nieuwe Wet schenk- en erfbelasting, geen afstel maar uitstel', *WFR* 2008/1113; J.W. Zwemmer, 'Bedrijfsopvolging in de Successiewet 1956', *WPNR* (2000) 6391 en J.W. Zwemmer, 'De heffing van successie- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging', *WPNR* (2004) 6576.

³¹ *Kamerstukken II* 1983-1984, 18 226, nr. 5, p. 5 en Brief van staatssecretaris van Financiën van 16 juni 1993, nr. AFP93/165, V-N 1993/2011, 3.

³² *Kamerstukken II* 2004-2005, 29 767, nr. 14, p. 38.

³³ *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 15, p. 3.

hebben gezien wordt de wetgever een 'wide margin of appreciation' gegund om te beoordelen of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling aanwezig is. Blijkens de parlementaire geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is het beschermen van het algemeen sociaal-economisch belang de doelstelling van de faciliteiten. Het is onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit.³⁴

Men kan niet tegen deze doelstelling zijn. Uiteraard is het onwenselijk dat de belastingheffing faillissementen van bedrijven en verlies van werkgelegenheid zou veroorzaken. De vraag is echter of het veronderstelde liquiditeitsprobleem, dat zou worden veroorzaakt door de heffing van schenk- of erfbelasting zich ook daadwerkelijk voordoet. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dit niet. De stelling wordt steeds herhaald, zonder dat deze wordt onderbouwd met empirisch onderzoek. De faciliteit is steeds verder verruimd na overleg met 'het georganiseerde bedrijfsleven' of na 'signalen uit de praktijk'. Het feit dat de faciliteit tot 1996 slechts sporadisch gebruikt werd (renteloos uitstel van betaling) doet zelfs het tegendeel vermoeden.

De faciliteiten in de Successiewet kosten de overheid jaarlijks € 185 miljoen. Er is sprake van een belastinguitgave.³⁵ Omdat elke belastinguitgave gepaard gaat met verlies aan belastingopbrengst, en dus ten koste gaat van de overige belastingbetalers, is het van belang dat nut en noodzaak van de betreffende belastinguitgave vaststaan. Daartoe worden belastinguitgaven periodiek geëvalueerd. In de miljoenennota 2010 is toegezegd dat een evaluatie van de ondernemersfaciliteiten³⁶ zou plaatsvinden. In navolging op deze toezegging is op 22 juli 2010 een brief verschenen van het Ministerie van Financiën.³⁷ De reactie is onthutsend:

'Om inzicht te verkrijgen in de mate van doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid van de betrokken regelingen zal een onderzoek op kwantitatieve wijze moeten plaatsvinden. Voor een dergelijk onderzoek is het noodzakelijk om het gebruik, het voordeel en de kosten van de regelingen in kaart te brengen. Bij de Belastingdienst zijn gegevens over het gebruik voor de diverse te onderzoeken (deel)regelingen niet centraal beschikbaar. Het is daarom niet goed mogelijk om op objectieve wijze een evaluatie uit te voeren aan de hand van het thans beschikbare materiaal.'

Waarop de stelling dan is gebaseerd dat de heffing van erfbelasting de continuïteit van de onderneming in gevaar zou brengen is volstrekt onduidelijk.³⁸ Er heeft, blijkens de brief van 22 juli 2010, immers nog nooit systematisch onderzoek naar nut en noodzaak plaatsgevonden.

Hiermee komt de rechtvaardigingsgrond aan de vrijstelling in de Successiewet te ontvallen. De wetgever mag dan een zeer ruime vrijheid hebben om te beoordelen of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling aanwezig is, maar die ruime beoordelingsvrijheid ontheft hem niet van de plicht om verleende privileges te motiveren en daaraan ontbreekt het volledig bij de ruime vrijstelling die ondernemers wordt gegund in de Successiewet. Hiermee gaat de wetgever zijn 'wide margin of appreciation' te buiten.

De maatregel mag een legitieme doelstelling van overheidsbeleid nastreven (behoud van economische bedrijvigheid), maar de overheid zal dan aannemelijk moeten maken dat het middel kan bijdragen aan die doelstelling. Een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor een ongelijke

³⁴ Zie bijvoorbeeld *Kamerstukken II 1997-1998*, 25 688, nr. 3, p. 2.

³⁵ Een belastinguitgave is een tegemoetkoming in de fiscale wetgeving die daarin is opgenomen om een beleidsdoelstelling te verwezenlijken die de overheid ook via directe uitgaven kan nastreven. Zie V. Halberstadt en C.A. de Kam, 'Belastinguitgaven', *WFR* 1976/885.

³⁶ Overigens zou deze evaluatie op meer faciliteiten zien die aan ondernemers worden gegund, zoals de stakingsaftrek (IB-ondernemer) (budgettair beslag € 14 mln.), de doorschuiving van stakingswinst voor IB-ondernemers (€ 185 mln.), de doorschuiving van inkomen uit aanmerkelijk belang (€ 90 mln.) en de vrijstelling in de overdrachtsbelasting voor de bedrijfsverdracht in familiesfeer (€ 18 mln.). Het totale budgettaire beslag van deze faciliteiten, inclusief de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet bedraagt € 492 mln. per jaar.

³⁷ AFP/2010/0319 U, V-N 2010/37.13.

³⁸ Zie ook M.J. Hoogeveen en M.P.M. Vernooij, 'Effectiviteit van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten beoordeeld aan de hand van Altman', *WFR* 2010/1594, noot 5.

behandeling van gelijke gevallen vereist namelijk niet alleen een legitieme doelstelling van het overheidsbeleid, maar ook een redelijke proportionaliteit tussen middel en doel. Meer concreet gaat het om een liquiditeitsprobleem; daar richt de maatregel, de vrijstelling, zich dus op. Is dit een geschikt middel? Deze zogenaamde 'geschiktheid' is een element van de toets aan het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel.³⁹ Geschiktheid betekent dat het voorgestelde middel, dus de wettelijke regeling, tot het gewenste gevolg kan leiden. De wetgever motiveert de geschiktheid van de maatregel echter niet; er wordt enkel een liquiditeitsprobleem geponeerd. Dan kan van geschiktheid geen sprake zijn, omdat er überhaupt geen probleem is aangetoond, waartoe vervolgens een middel kan worden ingezet. Nu dit achterwege is gebleven staat daarmee naar mijn mening ook vast dat er van een redelijke proportionaliteit tussen het gebruikte middel en de nagestreefde doelstelling geen sprake kan zijn. Ondanks het feit dat ook hier de Hoge Raad de wetgever veel speelruimte laat, kan niet met droge ogen worden beweerd dat een 100%/83% vrijstelling proportioneel is, terwijl niet is gebleken van enig liquiditeitsprobleem. Ik verwijs voor alle zekerheid nog maar eens naar de passage, hiervoor aangehaald in paragraaf 2.3, waarin wordt opgemerkt dat gemiddeld 16 keer per jaar een beroep werd gedaan op de uitstelregeling. Daarnaast moet niet uit het oog worden verloren dat de vrijstelling niet alleen geldt bij de vererving van 100% van de aandelen in de ondernemende vennootschap. Ook als een aandelenpakket van 5% vererft, wordt een volledige vrijstelling verleend.⁴⁰ Het is in die gevallen in het geheel niet aannemelijk dat de continuïteit van de onderneming door de erfbelasting die over dat pakket wordt verschuldigd in gevaar komt.

Uit de wetgeschiedenis van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten blijkt telkens weer dat een verdergaande maatregel niet nodig wordt geacht om het doel te bereiken, maar dat uiteindelijk toch een steeds verdergaande maatregel, onder druk van het bedrijfsleven, wordt ingevoerd. Door de omstandigheid dat een 100%/83% vrijstelling is ingevoerd, zonder dat vaststaat dat er een probleem is, is er naar mijn mening sprake van 'een overduidelijke onevenredigheid'⁴¹ tussen middel en doel.

3.4 Conclusie

Naar mijn mening is sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel omdat gelijke gevallen ongelijk worden behandeld en de aangedragen rechtvaardigingsgrond op geen enkele wijze is onderbouwd. Deze constatering brengt mee dat er evenmin sprake kan zijn proportionaliteit tussen middel en doel.

4 Wat doet de Hoge Raad?

De vraag is wat de Hoge Raad zal doen als hij wordt geroepen om te oordelen over de houdbaarheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet. Nam Happé ruim tien jaar geleden de Hoge Raad nog in bescherming toen deze werd beticht van rechterlijk activisme, nu roept Happé de Hoge Raad juist op om zich meer ruimte toe te eigenen als het om de beoordeling van het gelijkheidsbeginsel gaat:

'De rechter hanteert op een haast mechanische wijze de 'margin of appreciation'. Veelal bestaat het redeneerschema van de rechter uit een opsomming van de in de wetsgeschiedenis aangetroffen argumenten, gevolgd door de constatering dat de wetgever zonder overschrijding van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid heeft

³⁹ Naast geschiktheid kunnen successievelijk noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin als elementen van de evenredigheid worden onderscheiden; vgl. J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer, Kluwer, 2006, p. 60 e.v.

⁴⁰ Maar ook bij belangen die kleiner zijn dan 5% maar groter dan 0,5%. Hier laat het zich helemaal moeilijk denken dat continuïteit van de onderneming in gevaar kan komen door de verschuldigde erfbelasting. Dat op deze pakketten ook de vrijstelling van toepassing is is te danken aan de openlijke lobby van de Vereniging van Familiebedrijven in Nederland. Zie noot 26.

⁴¹ HR 4 oktober 2002, *BNB 2002/406*.

kunnen menen dat voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Zo'n loutere verwijzing naar de 'margin of appreciation' overtuigt de rechtszoekende niet.⁴²

Het risico bestaat dat de Hoge Raad zich, bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, verschuilt achter de argumenten van de wetgever: de doelstelling om het algemeen belang te dienen door verlies aan bedrijvigheid en werkgelegenheid te voorkomen is een legitieme doelstelling.

Maar, zoals hiervoor reeds is betoogd, de wetgever heeft de vooronderstelling, dat bedrijven hun deuren moeten sluiten door de heffing van erfbelasting, nooit onderbouwd. Indien de Hoge Raad dit uitgangspunt als rechtvaardigingsgrond overneemt, onderbouwt hij zijn uitspraak evenmin. Het motiveringsbeginsel komt dan in het gedrang en daarmee verliest de Hoge Raad de belangen van de rechtszoekende uit het oog.

Als de wetgever aan een bepaalde groep een vrijstelling van € 1.000.000 wil geven en aan de overige verkrijgers geen of een zeer geringe vrijstelling, moet hij dit fatsoenlijk motiveren. Als hij dit nalaat, ligt het op de weg van de Hoge Raad om hem hiertoe te dwingen.

5 Conclusie

De terughoudendheid van de Hoge Raad (in navolging van het EHRM) in de toepassing van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving, hangt samen met de democratische rechtsorde. Het ligt op de wet van de wetgever om het algemeen belang inhoud te geven en het overheidsbeleid daarop af te stemmen. Dat betekent echter niet dat de wetgever de ene belastingplichtige een vrijstelling van € 1.000.000 mag geven en de ander niet met de enkele verwijzing naar maatschappelijke belangen. De vooronderstelling dat die in het geding komen bij de vererving van ondernemingsvermogen is nooit aannemelijk gemaakt. Het ligt op dan op de weg van de Hoge Raad om de wetgever te dwingen deze afweging opnieuw, en nu gemotiveerd, te maken.

⁴² Zie zijn bijdrage 'Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut' in L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Vriendenbundel René Niessen, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2009, p. 183.