

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Masterscriptie

# **De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW 1956 toch in strijd met het gelijkheidsbeginsel?**

Naam student: C.I. Dral

Studentnummer: 322542

Begeleider: dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Rotterdam, 27 februari 2014

# Inhoudsopgave

<b>Inhoudsopgave .....</b>	<b>1</b>
<b>Afkortingenlijst.....</b>	<b>4</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding en probleemstelling .....</b>	<b>5</b>
1.1    Aanleiding.....	5
1.1.1    Algemeen.....	5
1.1.2    Cijfervoorbeeld.....	5
1.1.3    Actualiteit .....	6
1.1.3.1    Arrest Hoge Raad 22 november 2013 en reacties.....	6
1.1.3.2    Stichting Meldpunt Collectief Onrecht (SMCO) .....	7
1.2    Probleemstelling, toetsingskader en opbouw.....	8
1.2.1    Probleemstelling.....	8
1.2.2    Toetsingskader .....	9
1.2.3    Opbouw .....	9
<b>Hoofdstuk 2: Geschiedenis en huidige faciliteit .....</b>	<b>11</b>
2.1    Inleiding .....	11
2.2    Geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW .....	11
2.2.1    Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW voor 2002 .....	11
2.2.2    Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW na 2002 .....	11
2.3    Huidige faciliteit.....	16
2.3.1    Algemeen.....	16
2.3.2    Verkrijging van ondernemingsvermogen.....	17
2.3.3    Eisen ten aanzien van de erflater of schenker .....	19
2.3.4    Eisen ten aanzien van de verkrijger .....	20
2.3.5    Wijziging in de gerechtigdheid .....	22
2.4    Conclusie/samenvatting .....	22
<b>Hoofdstuk 3: Gelijkeheidsbeginsel en arrest Hoge Raad 22 november 2013.....</b>	<b>24</b>
3.1    Inleiding .....	24
3.2    Toelichting gelijkheidsbeginsel.....	24
3.2.1    Algemeen.....	24
3.2.2    Formeel en materieel gelijkheidsbeginsel .....	24
3.2.3    Toepasselijke bepalingen .....	25
3.2.4    Positie rechter .....	26

3.3	Huidige stand bedrijfsopvolgingsfaciliteit met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel	26
3.3.1	Arrest Hoge Raad 22 november 2013 .....	26
3.3.2	Reacties op arrest Hoge Raad van 22 november 2013 .....	28
3.3.3	Procedure EHRM .....	30
3.4	Conclusie/samenvatting .....	32
<b>Hoofdstuk 4: Constitutionele toetsing en toetsing aan artikel 1 GW .....</b>		<b>34</b>
4.1	Inleiding .....	34
4.2	Constitutionele toetsing .....	34
4.2.1	Inleiding .....	34
4.2.2	Geschiedenis constitutionele toetsing .....	34
4.2.3	Aandachtspunten bij aanpassing constitutionele toetsing .....	36
4.2.3.1	Toetsing door de wetgever en de rechter? .....	36
4.2.3.2	Omvang van de constitutionele toetsing .....	39
4.2.3.3	Tot toetsing bevoegde rechterlijke instantie .....	39
4.2.4	Actuele wetsvoorstellen .....	40
4.2.4.1	Wetsvoorstel Taverne .....	40
4.2.4.2	Wetsvoorstel Halsema .....	42
4.3	Toetsing aan artikel 1 GW .....	45
4.3.1	Inleiding .....	45
4.3.2	Instrumentele wetgeving .....	47
4.3.3	Toelichting toetsing .....	50
4.3.3.1	Algemeen .....	50
4.3.3.2	(On)gelijke gevallen? .....	51
4.3.3.3	Afdoende rechtvaardiging? .....	52
4.3.3.3.1	Noodzaak voor algemeen belang en marktfalen .....	52
4.3.3.3.2	Effectiviteit (degelijke onderbouwing en motivering) .....	54
4.3.3.3.3	Proportionaliteit .....	54
4.4	Conclusie/samenvatting .....	55
<b>Hoofdstuk 5: Toetsing en aanbevelingen/oplossingen .....</b>		<b>57</b>
5.1	Inleiding .....	57
5.2	Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW getoetst aan artikel 1 GW .....	57
5.2.1	Inleiding .....	57
5.2.2	(On)gelijke gevallen? .....	57

5.2.3	Afdoende rechtvaardiging? .....	60
5.2.3.1	Noodzaak voor algemeen belang en marktfalen .....	60
5.2.3.2	Effectiviteit (degelijke onderbouwing en motivering) .....	62
5.2.3.3	Proportionaliteit .....	67
5.3	Aanbevelingen/oplossingen .....	70
5.3.1	Inleiding .....	70
5.3.2	Aanbevelingen/oplossingen constitutionele toetsing .....	70
5.3.2.1	Aandachtspunten bij aanpassing constitutionele toetsing .....	70
5.3.2.1.1	Toetsing door de wetgever en de rechter? .....	70
5.3.2.1.2	Omvang van de constitutionele toetsing .....	73
5.3.2.1.3	Tot toetsing bevoegde rechterlijke instantie .....	74
5.3.2.2	Wetsvoorstellen Taverne en Halsema.....	74
5.3.2.2.1	Wetsvoorstel Taverne .....	74
5.3.2.2.2	Wetsvoorstel Halsema.....	78
5.3.3	Rechtsherstel.....	80
5.3.4	Aanbevelingen/oplossingen bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW .....	82
5.4	Conclusie/samenvatting .....	87
<b>Hoofdstuk 6: Conclusie en samenvatting .....</b>		<b>89</b>
<b>Literatuurlijst.....</b>		<b>92</b>
	Jurisprudentie .....	92
	Boeken .....	92
	Tijdschriften .....	93
	Parlementaire documenten .....	95
	Overig.....	97
<b>Bijlage 1: Cijfervoorbeeld .....</b>		<b>99</b>

## Afkortingenlijst

<b>A-G</b>	Advocaat-generaal
<b>EHRM</b>	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
<b>EU</b>	Europese Unie
<b>EVRM</b>	Europees Verdrag inzake de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
<b>GW</b>	Grondwet
<b>IB</b>	Wet inkomstenbelasting 2001
<b>IVBPR</b>	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
<b>IW</b>	Invorderingswet 1990
<b>MKB</b>	Midden- en Kleinbedrijf
<b>NJ</b>	Nederlandse Jurisprudentie
<b>R.o.</b>	Rechtsoverweging
<b>SMCO</b>	Stichting Meldpunt Collectief Onrecht
<b>SW</b>	Successiewet 1956
<b>Uitv. Reg. SEB</b>	Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting
<b>V-N</b>	Vakstudie Nieuws

# Hoofdstuk 1: Inleiding en probleemstelling

## 1.1 Aanleiding

### 1.1.1 Algemeen

Op basis van artikel 1 SW wordt erf- of schenkbelasting geheven over de waarde van al hetgeen krachtens erfrecht of krachtens schenking wordt verkregen. In de artikelen 35b-35f SW wordt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit beschreven. Indien aan verschillende voorwaarden wordt voldaan, kan aan de voortzetter van een onderneming een voorwaardelijke vrijstelling worden verleend over het verkregen ondernemingsvermogen. De voorwaardelijke vrijstelling bedraagt 100% over grofweg het eerste miljoen euro aan ondernemingsvermogen en 83% over het resterende ondernemingsvermogen.

De wetgever heeft de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in het leven geroepen om de continuïteit van ondernemingen te waarborgen en liquiditeitsproblemen door de te betalen erf- en schenkbelasting te voorkomen.<sup>1</sup> Vanuit het algemeen sociaal-economisch belang gezien zou het onwenselijk zijn als de onderneming hierdoor gestaakt of geforceerd verkocht zou moeten worden. Er zou een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit kunnen ontstaan.<sup>2</sup>

### 1.1.2 Cijfervoorbeeld

Om het budgettaire aspect van dit onderzoek te verduidelijken is onderstaand voorbeeld opgenomen.<sup>3</sup> In dit voorbeeld wordt een verkrijging van kwalificerend ondernemingsvermogen vergeleken met een verkrijging van niet kwalificerend ondernemingsvermogen voor zowel de erfbelasting als de schenkbelasting. Het gaat om een verkrijging van € 3.000.000 door een kind van zijn ouder. Voor de eenvoud van dit voorbeeld wordt er vanuit gegaan dat dit kind enig erfgenaam is en dat er aan alle aanvullende voorwaarden voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit wordt voldaan.

Indien de verkrijging kwalificeert als ondernemingsvermogen, en de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW kan worden toegepast, moet er in totaal € 50.754 erfbelasting worden betaald. Indien de verkrijging niet kwalificeert als ondernemingsvermogen moet er in totaal € 584.305 erfbelasting worden betaald. Een verschil van ruim € 500.000. Voor de schenkbelasting geldt ongeveer hetzelfde. De

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14, blz. 38.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 1997-1998, 25 688, nr. 3, blz. 7.

<sup>3</sup> De cijfermatige uitwerking van dit voorbeeld is opgenomen in bijlage 1.

effectieve belastingdruk bij deze verkrijging krachtens erfrecht (schenking) waarbij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan worden toegepast bedraagt 2% (2%). Indien de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet kan worden toegepast bedraagt de effectieve belastingdruk 19% (20%).

### 1.1.3 Actualiteit

#### 1.1.3.1 Arrest Hoge Raad 22 november 2013 en reacties

Rechtbank Breda<sup>4</sup> heeft op 13 juli 2012 geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Door deze uitspraak zijn er veel bezwaarschriften ingediend tegen aanslagen erf- en schenkbelasting. Staatssecretaris Weekers heeft deze bezwaren als procedure massaal bezwaar aangewezen.<sup>5</sup> Er zijn in totaal zes zaken als proefprocedures aangewezen. Vijf<sup>6</sup> van deze zaken zijn na behandeling in de rechtbank via het instellen van sprongcassatie voorgelegd aan de Hoge Raad.<sup>7</sup> Op 22 november 2013 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR.<sup>8</sup> *‘De kwestie heeft ruime aandacht gekregen in de pers, hetgeen begrijpelijk is gezien de principiële kanten, het grote aantal betrokkenen en de grote financiële gevolgen.’*<sup>9</sup>

Rechtbank Breda oordeelde dat *‘(...) de wetgever met de verruiming van de faciliteit in 2005<sup>10</sup> de hem toekomende ‘wide margin of appreciation’ heeft overschreden en dat voor de hierdoor ontstane ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat zodat sprake is van onaanvaardbare discriminatie’*.<sup>11</sup> De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat: *‘Met de onderhavige faciliteit heeft de wetgever een oplossing willen bieden voor in de praktijk gesignaleerde knelpunten bij bedrijfsopvolgingen. Voor zover de wetgever zich daarbij heeft gebaseerd op veronderstellingen omtrent de noodzaak en doelmatigheid van de te treffen maatregelen, kan niet worden gezegd dat die*

---

<sup>4</sup> Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/5509, V-N 2012/43.20.

<sup>5</sup> Nieuwsbericht Ministerie van Financiën, ‘Weekers: procedure massaal bezwaar een feit’, 22 november 2012.

<sup>6</sup> In één van de zaken (nr. 12/06261) is niet verder geprocedeerd omdat deze zaak identiek is aan de zaak met nr. 12/05955 in dezelfde nalatenschap.

<sup>7</sup> Bekendmaking gerechtelijke procedures inzake massaal bezwaar tegen aanslagen erf- en schenkbelasting Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, kennisgeving van 25 juni 2013, nr. BLKB2013/817M.

<sup>8</sup> Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154 (V-N 2013/59.21), nr. 13/01160 (V-N 2013/59.23.29), nr. 13/01161 (V-N 2013/59.23.30), nr. 13/01622 (V-N 2013/59.23.31) en nr. 13/02453 (V-N 2013/59.23.32).

<sup>9</sup> Conclusie A-G IJzerman, 30 september 2013, nr. 13/02453, ECLI:NL:PHR:2013:862, r.o. 1.2. bij arrest Hoge Raad, 22 november 2013.

<sup>10</sup> In 2005 is het vrijstellingspercentage verhoogd van 30% naar 50%.

<sup>11</sup> Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/5509, V-N 2012/43.20.

*veronderstellingen zo weinig voor de hand liggen dat zij evident onredelijk zijn. (...) brengen de Hoge Raad tot de slotsom dat de faciliteit zoals die gold in het onderhavige jaar en ook in andere jaren, berust op een keuze van de fiscale wetgever waarvan niet kan worden gezegd dat zij evident van redelijke grond is ontbloot.*<sup>12</sup>

Velen vinden de uitspraak van de Hoge Raad onbevredigend. Zo had Stevens niet anders verwacht van de Hoge Raad, maar is hij toch teleurgesteld over de uitkomst. Hij begrijpt dat de Hoge Raad uit politiek vaarwater wil blijven, maar hij vindt dat het gelijkheidsbeginsel wel is geschonden.<sup>13</sup> Hij had liever een rechtsvormend signaal gezien. Daarnaast vindt hij: *‘Nog schokkender is de ontboezeming dat de wetgever zich mag baseren op veronderstellingen omtrent het probleem en de effectiviteit van de daarvoor gekozen oplossing, tenzij deze veronderstellingen zo weinig voor de hand liggen dat het evident onredelijk is ze aan het onderscheid ten grondslag te leggen.*<sup>14</sup> Hij had liever gezien dat de Hoge Raad had geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd was met het gelijkheidsbeginsel, maar dat het aan de wetgever was hier binnen redelijke termijn een adequate oplossing voor te vinden.<sup>15</sup> Ook Stubbé en Booi hadden liever een rechtsvormend signaal gezien. *‘[Ze] vinden het jammer dat de Hoge Raad de kans niet heeft gegrepen om wat meer duiding te geven aan die ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever’.*<sup>16</sup> Het voelt als een gemiste kans dat de Hoge Raad hiervoor geen aanwijzing of overweging aan de wetgever heeft gegeven.<sup>17</sup>

### **1.1.3.2 Stichting Meldpunt Collectief Onrecht (SMCO)**

Op 22 januari 2014 heeft de SMCO laten weten dat het een claim van meer dan 80 miljoen euro bij de Belastingdienst heeft neergelegd.<sup>18</sup> Het gaat om een collectieve actie voor particulieren die vanaf 2005 een erfenis of schenking hebben ontvangen en hierover erf- of schenkbelasting hebben moeten betalen.<sup>19</sup> Het doel van de claim is om de te veel betaalde

---

<sup>12</sup> Hoge Raad, 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.12 en 3.3.13.

<sup>13</sup> Stevens, L.G.M., *Neem beginselen behoorlijke fiscale wetgeving serieus; Rechtszaak Hoge Raad over bedrijfsopvolgingsfaciliteit is sluitstuk van politiek gedreven hapsnapwetgeving*, Financieel Dagblad, 26 november 2013.

<sup>14</sup> Stevens, L.G.M., *Hoe remmen we doorgesloten instrumentalisme af?*, TaxLive: Opinie-Uitvergroet, 5 januari 2014. <http://taxlive.nl/-/hoe-remmen-we-doorgesloten-instrumentalisme-af->.

<sup>15</sup> Stevens, L.G.M., *Hoe remmen we doorgesloten instrumentalisme af?*, TaxLive: Opinie-Uitvergroet, 5 januari 2014. <http://taxlive.nl/-/hoe-remmen-we-doorgesloten-instrumentalisme-af->.

<sup>16</sup> Redactie TaxLive, 23 november 2013. <http://taxlive.nl/-/bedrijfsopvolgingsfaciliteit-nog-niet-in-rustig-vaarwater->.

<sup>17</sup> Redactie TaxLive, 23 november 2013. <http://taxlive.nl/-/bedrijfsopvolgingsfaciliteit-nog-niet-in-rustig-vaarwater->.

<sup>18</sup> [http://www.collectiefonrecht.nl/belastingdienst\\_krijgt\\_claim\\_van\\_80\\_miljoen\\_euro](http://www.collectiefonrecht.nl/belastingdienst_krijgt_claim_van_80_miljoen_euro).

<sup>19</sup> [http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting\\_welkom](http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting_welkom).



belasting terug te vorderen van de Belastingdienst. De SMCO is het namelijk zeer oneens met de uitspraak van de Hoge Raad. *‘Daarnaast is de wetgeving naar het oordeel van SMCO willekeurig tot stand gekomen en dat is niet toegestaan aldus het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Belastingwetgeving dient van goede kwaliteit te zijn om tot rechtmatige inning over te gaan. Wanneer verhogingen willekeurig tot stand zijn gekomen dan is daar natuurlijk allerminst sprake van.’*<sup>20</sup> De SMCO wil nu ook een procedure aanspannen bij het EHRM.<sup>21</sup> Inmiddels zijn ook Kamervragen gesteld over de actie van de SMCO.<sup>22</sup> Zo wordt onder andere gevraagd of particulieren hun rechten op een eventuele teruggave van erf- of schenkbelasting verliezen als zij zich niet aanmelden bij de SMCO. Ook wordt gevraagd voor wie een uitspraak van het EHRM gevolgen zou hebben. Alleen voor degenen namens wie een zaak is aangespannen of voor iedereen die met de gevolgen van de wet te maken heeft gehad? Daarnaast bestaat er veel onduidelijkheid over de ontvankelijkheid van de procedure bij het EHRM voor de verschillende belastingplichtigen. Ook is bij het tv-programma Tros Radar<sup>23</sup> en in de Vakstudie Nieuws aandacht besteed aan de zaak. In paragraaf 3.3.3 licht ik de procedure bij het EHRM verder toe.

## **1.2 Probleemstelling, toetsingskader en opbouw**

### **1.2.1 Probleemstelling**

Uit bovengenoemde actualiteiten is op te maken dat, ondanks en dankzij de uitspraak van de Hoge Raad, nog steeds veel discussie bestaat over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit is echter niet getoetst aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW aangezien de rechter niet bevoegd is formele wetten te toetsen aan de GW. Deze toets wil ik gaan uitvoeren en dat leidt dan ook tot onderstaande probleemstelling:

*‘Is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW? Zo ja, welke aanpassingen zijn nodig om deze strijdigheid weg te nemen?’*

---

<sup>20</sup> [http://www.collectiefonrecht.nl/belastingdienst\\_krijgt\\_claim\\_van\\_80\\_miljoen\\_euro](http://www.collectiefonrecht.nl/belastingdienst_krijgt_claim_van_80_miljoen_euro).

<sup>21</sup> [http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting\\_welkom](http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting_welkom).

<sup>22</sup> Kamervragen Vos, Tweede Kamer, 2013-2014, nr. 2014Z02270 via <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kv-tk-2014Z02270.pdf>.

<sup>23</sup> Uitzending Tros Radar 17 februari 2014.

### **1.2.2 Toetsingskader**

De probleemstelling wordt onderzocht door middel van een analyse van de relevante literatuur, jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis. Om te toetsen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW moet eerst worden nagegaan of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid. Vervolgens moet worden nagegaan of sprake is van een afdoende rechtvaardigingsgrond. Hiervan is naar mijn mening sprake indien de noodzaak voor het algemeen belang vaststaat en sprake is van marktfalen. Ook moet de maatregel effectief (degelijke onderbouwing en motivering) en proportioneel zijn. Bovenstaande stappen zullen uitgebreid worden toegelicht in paragraaf 4.3.

### **1.2.3 Opbouw**

Om bovengenoemde probleemstelling te kunnen beantwoorden zullen per hoofdstuk onderstaande deelvragen worden beantwoord.

#### *Hoofdstuk 2: Geschiedenis en huidige faciliteit*

1. Waarom is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW ooit ingevoerd?
2. Wat is er veranderd sinds de invoering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW?
3. Hoe is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW nu ingericht?
4. Welke knelpunten en onduidelijkheden zijn er met betrekking tot de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW?

#### *Hoofdstuk 3: Gelijkheidsbeginsel en arrest Hoge Raad 22 november 2013*

1. Wat houdt het gelijkheidsbeginsel in?
2. Kan de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW worden getoetst aan de GW?
3. Wat is de positie van de rechter ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel en de toetsing hieraan?
4. Wat is de belangrijkste jurisprudentie ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW?
5. Wat is de huidige status van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW?

6. Is een rechtsgang naar het EHRM mogelijk?

#### *Hoofdstuk 4: Constitutionele toetsing en toetsing aan artikel 1 GW*

1. Wat zijn de belangrijkste vragen/punten ten aanzien van de constitutionele toetsing?
2. Wat zijn de actuele ontwikkelingen ten aanzien van de constitutionele toetsing?
3. Wat zijn de belangrijkste aandachtspunten met betrekking tot instrumentele wetgeving?
4. Welke stappen moeten worden doorlopen om te toetsen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met artikel 1 GW?

#### *Hoofdstuk 5: Toetsing en aanbevelingen/oplossingen*

1. Zijn verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW aan te merken als gelijke gevallen?
2. Bestaat er een afdoende rechtvaardiging indien sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid?
3. Is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW een effectief middel om het doel te bereiken op een proportionele manier?
4. Zijn de invoering en de verhoging van het vrijstellingspercentage van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW voldoende onderbouwd door de wetgever?
5. Moet de positie van de rechter ten aanzien van de constitutionele toetsing worden aangepast? Zo ja, op welke manier?
6. Wat moet de rechter beslissen indien hij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW mag toetsen aan artikel 1 GW?
7. Wat moet veranderd worden aan de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW indien deze in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW?

## **Hoofdstuk 2: Geschiedenis en huidige faciliteit**

### **2.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk wordt de geschiedenis en de huidige regeling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting toegelicht. Eerst wordt kort de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW zoals die gold tot 2002 besproken (deelvraag 1). Vervolgens worden de veranderingen na 2002 besproken (deelvraag 1 en 2). Hierna wordt de huidige faciliteit voor de bedrijfsopvolging in de SW toegelicht (deelvraag 3) met daarbij de knelpunten en onduidelijkheden (deelvraag 4). In de laatste paragraaf wordt een conclusie en een samenvatting van dit hoofdstuk gegeven.

### **2.2 Geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW**

#### **2.2.1 Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW voor 2002**

In 1998 is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, met terugwerkende kracht naar 1 januari 1997, ingevoerd. Tot het jaar 2002 was deze bedrijfsopvolgingsfaciliteit enkel opgenomen in de IW. De faciliteit was vormgegeven als kwijtscheldingsfaciliteit van 25% van het ondernemingsvermogen. Daarnaast golden een aantal uitstelregelingen.<sup>24</sup>

De beweegredenen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit werden bij de invoering in 1998 als volgt omschreven: *‘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 is om dezelfde reden onwenselijk dat een ondernemer in situaties waarin het maatschappelijk gebruikelijk is uit te treden, zijn onderneming staakt in plaats van overdraagt aan een of meer opvolgers.’*<sup>25</sup>

#### **2.2.2 Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW na 2002**

Indien ondernemingsvermogen wordt verkregen krachten schenking of erfrecht gelden verschillende faciliteiten. Deze zijn sinds 2002 zowel in de SW als in de IW opgenomen. Tevens is de vrijstelling verhoogd tot 30% van het ondernemingsvermogen.

---

<sup>24</sup> Hoogeveen, M.J., *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED Fiscale brochures, Deventer: Kluwer, 2004, blz. 227.

<sup>25</sup> Kamerstukken II, 1997-1998, 25 688, nr. 3, blz. 7.

De beweegredenen voor de invoering van de faciliteit in 1998 zijn ook van toepassing op de wijziging in 2002. Dit blijkt onder andere uit het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker.<sup>26</sup>

Naar aanleiding van het rapport 'Bedrijfsoverdracht; continuïteit door fiscaliteit' is door de staatssecretaris opgemerkt dat een verruiming van het vrijstellingspercentage naar 50% van het ondernemingsvermogen gewenst is. De staatssecretaris merkte op: *'Door verschillende organisaties is in de oriënterende gesprekken aandacht gevraagd voor het als 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.'*<sup>27</sup>

Leden van de CDA-fractie vroegen of de voorgestelde verruiming van het vrijstellingspercentage van 30% naar 50% niet in strijd was met het gelijkheidsbeginsel.<sup>28</sup> De staatssecretaris antwoordde hierop: *'Het bestaan van een faciliteit voor bedrijfsopvolging, met 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*

---

<sup>26</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 27 789, nr. 1, par. 2.3.3. Zie ook Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, nr. 3.

<sup>27</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën aan Tweede Kamer 12 juli 2004, nr. WDB 2004-420M, onderdeel B. Via V-N 2004/37.7.

<sup>28</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 8, blz. 19.

*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.*<sup>29</sup>

In de nota naar aanleiding van het verslag aangaande het Belastingplan 2005 wordt het volgende opgemerkt: *'Het bestaan van de faciliteit voor bedrijfsopvolging, met de daaraan inherente ongelijke behandeling van vermogensbestanddelen, vindt zijn rechtvaardiging in het algemeen belang dat gemoed is met de continuïteit van ondernemingen.'*<sup>30</sup>

In 2005 is, naar aanleiding van een amendement<sup>31</sup>, besloten de vrijstelling te verhogen naar 60% en, in 2006, naar 75%.<sup>32</sup>

Nadat de staatssecretaris in 2004 nog van mening was dat een verhoging van de vrijstelling naar 75% eventueel in strijd zou kunnen zijn met het gelijkheidsbeginsel, stelde de staatssecretaris in 2008 zelf voor om de vrijstelling te verhogen naar 90%.<sup>33</sup> Hij zei: *'Om een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid verder te stimuleren wordt tevens voorgesteld het vrijstellingspercentage te verhogen tot 90%.'*<sup>34</sup> En: *'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 evenwichtige situatie dat verhoging van het percentage tot 100% mijns inziens economisch thans niet noodzakelijk is (...)*<sup>35</sup> Echter, na een amendement<sup>36</sup> dat beoogde het midden- en kleinbedrijf meer te laten

---

<sup>29</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14, blz. 38.

<sup>30</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14, blz. 38.

<sup>31</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 58.

<sup>32</sup> Wet van 16 december 2004, houdende wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005), Stb. 2004, 653, art. X jo. art. XXXIII.

<sup>33</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 18.

<sup>34</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr.3, blz. 4-5.

<sup>35</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 18.

<sup>36</sup> Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 79.

profiteren van de vrijstelling dan de grotere bedrijven, is in 2010 de vrijstelling ingevoerd die werd onderverdeeld in 100% en 83% om het budgettair neutraal te laten zijn.<sup>37</sup> De staatssecretaris heeft verschillende keren het overleg met diverse maatschappelijke organisaties aangehaald als argument voor het verhogen van de faciliteit. De overheid heeft echter zelf nooit een gedegen onderzoek uitgevoerd naar de noodzaak van (een verhoging van het percentage van) de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De uitkomst van een dergelijk onderzoek zou naar mijn mening een veel sterker en beter onderbouwd argument zijn om een (verhoging van het percentage van de) bedrijfsopvolgingsfaciliteit op te baseren.

De Raad van State heeft bij de voorgenomen verhoging van de vrijstelling van 75% naar 90% advies gegeven. Het advies van de Raad van State was om de verruiming van de faciliteit opnieuw te bezien, aangezien de dragende motivering voor de verhoging van de faciliteit ontoereikend is.<sup>38</sup> De argumenten hiervoor zijn: *'Naar het oordeel van de Raad is bij de verhoging van 50% naar 75% reeds de grens overschreden waarbij de faciliteit nog in genoemde sleutel kan worden geplaatst. (...) Het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen, nu wordt voorgesteld de heffing van de erf- en schenkbelastingen in de familiesfeer terug te brengen tot ten hoogste de contante waarde van 10% van 20% erf- of schenkbelasting of circa 1,4%, 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% 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. (...) Zolang geen andere rechtvaardigingsgrond als dragende grondslag kan worden aangeduid, krijgen deze belastingen een willekeurig karakter (...). De omstandigheid dat een substantieel gedeelte van de vererfde of geschonken vermogensbestanddelen buiten de heffing blijft roept spanning op met het*

---

<sup>37</sup> Hoogveen, M.J., *Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland*, Tijdschrift Estate Planning, Volume 2012, Nummer 5.

<sup>38</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 4, blz. 3.

*gelijkheidsbeginsel, die alleen kan worden weggenomen door voor de nagenoeg gehele vrijstelling voor ondernemingsvermogen een objectieve en redelijke grond aan te voeren.'*

Bij de wijzigingen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in 2010 zijn de beweegredenen gelijk gebleven: *'Kern van de regeling is dat de schenk- of erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerende voortzetting van economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten.'*<sup>39</sup> Daarnaast werden ook nog andere redenen genoemd voor de wijziging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Zo werd gezegd dat het doel was om de faciliteit eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger te maken.

Naar aanleiding van Kamervragen over de hoogte van het percentage antwoordde de staatssecretaris als volgt: *'Ook blijkt uit het onderzoek van Burgerhart/Hoogeveen/Egger onder fiscalisten, dat 84,5% van mening is dat de 75%-vrijstelling noodzakelijk is. Ook dit rechtvaardigt het bestaan van de faciliteit.'*<sup>40</sup> Aangezien het een onderzoek is onder fiscalisten en civilisten kan het naar mijn mening niet als betrouwbaar onderzoek worden aangemerkt om het bestaan en/of verhogen van een faciliteit volledig op te baseren. Uit het onderzoek blijkt echter een belangrijke nuance met betrekking tot de noodzakelijkheid van de 75%-vrijstelling: *'Opvallend is dat op de stelling dat de 75%-vrijstelling voor het schenkings- en successierecht noodzakelijk is, 84,5% van de fiscalisten aangeeft het eens te zijn met deze stelling, waarbij de noodzakelijkheid in de stelling niet nader is gedefinieerd. 65% van de fiscalisten geeft echter ook aan het eens te zijn met de stelling dat een ruime uitstel van betalingsregeling voldoende zou zijn om de belastingheffing als knelpunt bij een overdracht weg te nemen.'*<sup>41</sup> De staatssecretaris noemt deze nuance echter niet. Hierdoor laat de staatssecretaris een ander beeld ontstaan uit het onderzoek dan dat daadwerkelijk het geval is.

Bovengenoemde geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW zal later in dit onderzoek worden gebruikt bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW.

---

<sup>39</sup> Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, blz. 4.

<sup>40</sup> Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 13, blz. 36.

<sup>41</sup> Burgerhart, W., Hoogeveen, M.J. en Egger, J.I.M, *Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten: een praktijkonderzoek*, Tilburg: BDO Camps Obers, blz. 31.



## 2.3 Huidige faciliteit

### 2.3.1 Algemeen

In de artikelen 35b-35f SW wordt de bedrijfsopvolgingsfaciliteit beschreven. Indien aan verschillende voorwaarden wordt voldaan, wordt aan de voortzetter van de onderneming een voorwaardelijke vrijstelling verleend voor het verkregen ondernemingsvermogen. Voor hetgeen niet voorwaardelijk wordt vrijgesteld kan rentedragend uitstel van betaling worden verkregen.<sup>42</sup>

Onder bedrijfsopvolging wordt op basis van artikel 35b, lid 5, SW verstaan: een verkrijging van ondernemingsvermogen (artikel 35c SW) van een erflater of schenker die voldoet aan de bezitstermijn (artikel 35d SW), mits de verkrijger gedurende vijf jaar voldoet aan het voortzettingsvereiste (artikel 35e SW). De waarde van de onderneming wordt bepaald alsof de onderneming wordt voortgezet (waarde going concern), maar ten minste op de liquidatiewaarde.<sup>43</sup>

Er zijn verschillende voorwaarden waar aan moet worden voldaan. Deze worden achtereenvolgens in de volgende subparagrafen behandeld:

- Verrijging van ondernemingsvermogen;
- Eisen ten aanzien van de erflater of schenker;
- Eisen ten aanzien van de verkrijger.

Indien aan genoemde voorwaarden wordt voldaan, wordt sinds 2010, op basis van artikel 35b SW, over de eerste €1.045.611<sup>44</sup> een voorwaardelijke vrijstelling van 100% verleend. Over het resterende bedrag dat boven de € 1.045.611 uit komt, wordt een voorwaardelijke vrijstelling van 83% verleend. Daarnaast geldt een 100% vrijstelling voor het verschil tussen een eventuele hogere liquidatiewaarde en de waarde going concern. Deze vrijstellingen gelden per objectieve onderneming en dus niet per verkrijger. Een verkrijger kan, bij verkrijging van meerdere objectieve ondernemingen, dus meerdere keren de vrijstellingen toepassen. Indien er meerdere verkrijgers zijn van één objectieve onderneming moet de vrijstelling worden berekend door de waarde van de verkrijging te delen door de waarde van

---

<sup>42</sup> Art. 35b, lid 3 SW jo. art. 25, lid 12, IW.

<sup>43</sup> Art. 21, lid 12 SW.

<sup>44</sup> In 2010 was dit bedrag € 1.000.000, sindsdien is het verhoogd tot € 1.045.611 in 2014.

de objectieve onderneming en dit vervolgens te vermenigvuldigen met € 1.045.611.<sup>45</sup> Tevens bestaan faciliteiten tot uitstel van betaling, deze zijn opgenomen in de IW. Voor hetgeen niet voorwaardelijk wordt vrijgesteld kan rentedragend uitstel van betaling worden verkregen.<sup>46</sup> Daarnaast kan rentedragend uitstel van betaling worden verkregen voor een vordering die ziet op door een medeverkrijger verkregen ondernemingsvermogen.<sup>47</sup> Er wordt, in tegenstelling tot vóór 2010, voor het voorwaardelijk onbelast gebleven gedeelte van de geconserveerde waarde van de onderneming geen conserverende aanslag meer opgelegd. Zowel bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW als bij de uitstelfaciliteit in de IW worden de faciliteiten aan de top verleend. De maatstaf van heffing wordt aan de top, tegen de hoogste tarieven, verminderd.<sup>48</sup>

Indien de verkrijger het ondernemingsvermogen verkrijgt onder een last of tegenprestatie hoeft hierbij voor de berekening van de voorwaardelijke vrijstelling geen rekening mee te worden gehouden. Als voorbeeld kan dienen de situatie dat aanmerkelijk belang aandelen worden gelegateerd tegen inbreng van de waarde. In 2013 oordeelde de Hoge Raad ten aanzien van de tot een over te dragen IB-onderneming behorende schulden dat deze niet zijn aan te merken als een tegenprestatie of last in de zin van artikel 35b, vierde lid, SW 1956 (HR 12 juli 2013, nr. 12/01745, V-N 2013/37.21).<sup>49</sup> Naar de mening van Tigelaar-Klootwijk is dit een juiste beslissing: *‘Indien een onderneming inclusief de schulden wordt overgenomen moet de waardering plaatsvinden met inachtneming van deze schulden.’*<sup>50</sup> Volgens de Hoge Raad moeten latente belastingschulden wel als tegenprestatie worden aangemerkt, aangezien de belasting anders zou zijn geheven van de schenkers. Tigelaar-Klootwijk vindt dit opmerkelijk, de latentie drukt namelijk op het verkregene.<sup>51</sup>

### **2.3.2 Verrijking van ondernemingsvermogen**

In artikel 35c SW wordt uitgewerkt wat onder de verkrijging van ondernemingsvermogen moet worden verstaan:

---

<sup>45</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 284.

<sup>46</sup> Art. 25, lid 12 IW.

<sup>47</sup> Art. 25, lid 13 IW.

<sup>48</sup> Sonneveldt, F., Stubbé, J.P.M., Zwemmer, J.W., NDFR Commentaar Successiewet, art. 35b SW, aantekening 4.

<sup>49</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 284.

<sup>50</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 284.

<sup>51</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 284.

- (Gedeelte van) een onderneming voor de inkomstenbelasting. Het moet hierbij gaan om een materiële onderneming zoals bedoeld in artikel 3.2 Wet IB. Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de beschikbare feiten<sup>52</sup>; of
- (Gedeelte van) een medegerechtigdheid zoals bedoeld in artikel 3.3 Wet IB indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Deze medegerechtigdheid moet een rechtstreekse voortzetting vormen van een eerder door de erflater of schenker gedreven onderneming<sup>53</sup>; of
- Vermogensbestanddelen die bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoren indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan; of
- Onroerende zaken die door de erflater of schenker ter beschikking zijn gesteld.

Kapitaalvennootschappen drijven met hun gehele vermogen de onderneming. Ze kunnen geen keuzevermogen hebben, zoals IB-ondernemingen dat wel kunnen hebben.<sup>54</sup> Beleggingsvermogen in een kapitaalvennootschap kwalificeert echter niet als ondernemingsvermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW. Beleggingsvermogen mag wel tot maximaal 5% van het ondernemingsvermogen meegenomen worden voor de voorwaardelijke vrijstelling.<sup>55</sup> Onder beleggingsvermogen wordt verstaan: *'Het saldo van de beleggingen en de daarvoor aangegane schulden. De term beleggingsvermogen brengt verder tot uitdrukking dat het moet gaan om vermogen dat blijvend overtollig is.'*<sup>56</sup> Dit geldt ook voor IB-ondernemingen. Op basis van de vermogensetiketteringsregels kan duurzaam overtollig vermogen nooit als ondernemingsvermogen kwalificeren. Dit vermogen moet dan worden aangemerkt als privévermogen. Ook keuzevermogen waarbij is gekozen om het aan te merken als privévermogen kwalificeert niet als ondernemingsvermogen.<sup>57</sup>

Aandelen die op basis van de meetregelgeving een aanmerkelijk belang vormen kwalificeren niet voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.<sup>58</sup> Aandelen of winstbewijzen die op grond van de meesleepregelgeving of een fictief aanmerkelijk belang een aanmerkelijk belang vormen, kwalificeren wel voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Zo kan een fictief aanmerkelijk belang

<sup>52</sup> Sonneveldt, F., Stubbé, J.P.M., Zwemmer, J.W., NDFR Commentaar Successiewet, art. 35c SW, aantekening 1.

<sup>53</sup> Art. 35c lid 1 sub b en lid 2 en 3 SW.

<sup>54</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 96.

<sup>55</sup> Art. 35c, lid 1, sub c, 2<sup>o</sup> SW.

<sup>56</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 3, blz. 43.

<sup>57</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 285.

<sup>58</sup> Art. 35c, lid 1, sub c SW.

namelijk alleen zijn ontstaan uit een ‘echt’ aanmerkelijk belang.<sup>59</sup> Daarnaast gelden ook voor preferente aandelen en indirecte belangen speciale regels. De houder van preferente aandelen wordt niet als ondernemer maar als kapitaalverschaffer aangemerkt. Hierdoor komen preferente aandelen in principe niet voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in aanmerking. Er is echter een uitzondering. Indien de preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een (gefaseerde) bedrijfsopvolging en aan aanvullende voorwaarden wordt voldaan, kunnen ze wel voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in aanmerking komen.<sup>60</sup> Een indirect aanmerkelijk belang komt ook in aanmerking voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW.<sup>61</sup> Hierbij gelden wel bepaalde regels qua toerekening. Voor de bepaling van het toegestane beleggingsvermogen vindt de toets bijvoorbeeld plaats op het niveau van de holding. Bij meerdere werkmaatschappijen mag de toerekening geconsolideerd plaatsvinden.<sup>62</sup>

### **2.3.3 Eisen ten aanzien van de erflater of schenker**

De eisen die aan de erflater of schenker worden gesteld zijn uitgewerkt in artikel 35d SW. Een erflater moet gedurende één jaar voor zijn overlijden en de schenker moet gedurende vijf jaren voor de schenking:

- Een ondernemer zijn geweest in de zin van artikel 3.4 of 3.5 Wet IB; of
- Een medegerechtigde zijn geweest in de zin van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a Wet IB; of
- Een aanmerkelijk belanghouder zijn geweest, zoals genoemd in artikel 35c, eerste lid, onderdeel a Wet IB, en het lichaam gedurende één jaar dan wel vijf jaar een onderneming dreef dan wel een medegerechtigdheid bezat; of
- Resultaat uit overige werkzaamheden genieten met betrekking tot een ter beschikking gestelde onroerende zaak.

Uit de nota naar aanleiding van het verslag volgt dat: *‘De bezitseis is aan de ene kant bedoeld om één element van de te faciliteren reële bedrijfsopvolging te definiëren: er is alleen sprake van een bedrijfsopvolging indien de onderneming enige tijd door de erflater of schenker werd*

---

<sup>59</sup> Sonneveldt, F., Stubbé, J.P.M., Zwemmer, J.W., NDFR Commentaar Successiewet, art. 35c SW, aantekening 3.2.

<sup>60</sup> Art. 35c, lid 4, SW.

<sup>61</sup> Art. 35c, lid 5, SW.

<sup>62</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 10, blz. 23.

*gedreven. Aan de andere kant heeft de bezitstermijn een anti-misbruikarakter. Dit betekent dat de bezitseis materieel moet worden ingevuld. Indien de aandelen bijvoorbeeld pas drie jaar bestaan, maar voorafgaande aan die periode de onderneming minimaal twee jaar voor rekening en risico van de huidige aanmerkelijk belanghouder werd gedreven, is voldaan aan de bezitseis.*<sup>63</sup>

De bezitstermijn strekt zich bij de aanmerkelijk belanghouder en de terbeschikkingsteller van een onroerende zaak uit over de onderneming. Zo moet de ter beschikking gestelde onroerende zaak de gehele bezitstermijn tot een werkzaamheid van de schenker of erflater hebben behoord en dienstbaar zijn geweest aan de onderneming van het desbetreffende lichaam.<sup>64</sup> De bezitseis strekt zich tevens uit over het beleggingsvermogen. Voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW mag het beleggingsvermogen niet tijdens de bezitstermijn door storting in het lichaam zijn gebracht.<sup>65</sup> Hierdoor wordt voorkomen dat het beleggingsvermogen door een storting wordt opgepompt om niet-gefacilieerd vermogen onder de bedrijfsopvolgingsfaciliteit te laten vallen.<sup>66</sup>

#### **2.3.4 Eisen ten aanzien van de verkrijger**

De verkrijger van het ondernemingsvermogen moet aan het voortzettingsvereiste van artikel 35e SW voldoen. Er geldt een termijn van vijf jaar waarbij aan de volgende voorwaarden moet zijn voldaan:

- De verkrijger mag niet ophouden, ook niet gedeeltelijk, winst zoals bedoeld in artikel 3.3 Wet IB te genieten uit de desbetreffende (gedeelte van een) materiële onderneming; en
- De verkrijger mag niet ophouden, ook niet gedeeltelijk, winst te genieten uit (een gedeelte van) medegerechtigdheid; en
- De verkrijger mag niet na verkrijging van een aanmerkelijk belang de vermogensbestanddelen of rechten (deels) vervreemden, de vermogensbestanddelen omzetten in preferente aandelen, dan wel de aanspraken op toekomstige winsten of waardeontwikkelingen beperken. Daarnaast mag ook het lichaam zelf niet ophouden (deels) winst te genieten; en

---

<sup>63</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 103.

<sup>64</sup> Art. 35d, lid 1, sub d, SW jo. Art. 9, lid 1, Uitv. Reg. SEB.

<sup>65</sup> Art. 35d, lid 1, sub c, SW.

<sup>66</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 3, blz. 46.

- De verkrijger mag niet ophouden de onroerende zaken geheel of gedeeltelijk ter beschikking te stellen of de onroerende zaak mag niet ophouden (deels) dienstbaar te zijn aan de onderneming.

In de nota naar aanleiding van het verslag wordt toegelicht wanneer niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan: *'Vervreemding van een deelneming, of verkoop van een zelfstandig onderdeel van de objectieve onderneming is bijvoorbeeld reden om de faciliteit in te trekken, indien de verkoop met zich meebrengt dat er een gedeeltelijke staking heeft plaatsgevonden. Of hiervan sprake is, zal worden beoordeeld aan de hand van de regels die gelden voor de inkomstenbelasting terzake.'*<sup>67</sup> Met betrekking tot een indirect gehouden aanmerkelijk belang is het toegestaan om gebruik te maken van de aandelenfusiefaciliteit zonder dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit verval<sup>68</sup>. Het is onder de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet toegestaan om gewone aandelen om te zetten in een ander soort aandelen. De wetgever is van mening dat de er dan niet daadwerkelijk wordt voortgezet. De verkrijger kan dan niet langer worden beschouwd als een bedrijfsopvolger.<sup>69</sup>

Of de staking in de IB wordt teruggenomen is voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW echter niet van belang. Naar mijn mening zijn bovengenoemde regels erg strikt. Ik begrijp dat er regels moeten worden gesteld en er een grens moet worden getrokken aangezien het een ruime faciliteit betreft. Economisch gezien is dit voortzettingsvereiste echter niet wenselijk, bepaalde beslissingen die economisch gezien rationeel zouden zijn worden gehinderd door de faciliteit. Dit is echter een afweging tussen de striktheid van de wetgeving en de rechtszekerheid van de belastingplichtigen.

Voor de ter beschikking gestelde onroerende zaak moet het voortzettingsvereiste materieel worden opgevat. Het is niet vereist dat de voortzetter daadwerkelijk wordt belast voor resultaat uit overige werkzaamheden voor de ter beschikking gestelde onroerende zaak. Het volstaat om de gebruikssituatie te continueren.<sup>70</sup> Het vervangen van een onroerende zaak binnen de voortzettingstermijn hoeft niet te leiden tot het vervallen van de

---

<sup>67</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 103-104.

<sup>68</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 24.

<sup>69</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 3, blz. 46.

<sup>70</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 104.

bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Een verhuizing of uitbreiding zijn als uitzonderingen toegestaan.<sup>71</sup>

### **2.3.5 Wijziging in de gerechtigdheid**

De situatie op de sterfdatum is bepalend voor de verschuldigdheid van de erfbelasting.<sup>72</sup> Op grond van artikel 35f SW kan hiervan worden afgeweken indien de huwelijksgemeenschap en/of nalatenschap binnen twee jaren na overlijden van de erflater wordt verdeeld en hierdoor de gerechtigdheid van de verkrijger tot het kwalificerende ondernemingsvermogen toeneemt. Deze bepaling is nodig omdat de Hoge Raad eerder had geoordeeld dat bij de bepaling van de verschuldigde erfbelasting geen rekening mocht worden gehouden met dergelijke verdelingen.<sup>73</sup> Indien deze bepaling dus niet zou zijn opgenomen zou een deel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet kunnen worden benut indien de gerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen wordt gewijzigd.<sup>74</sup> Deze bepaling kan alleen worden toegepast indien de verdeling van de nalatenschap binnen twee jaren na het overlijden van de erflater heeft plaatsgevonden. Deze twee jaarstermijn geldt waarschijnlijk alleen voor het ondernemingsvermogen.<sup>75</sup> Tigelaar-Klootwijk is van mening dat deze twee jaarstermijn kort is. Vooral als niet is vastgelegd wie de onderneming gaat voortzetten. Er kan zich een situatie voordoen waarbij de vrijstelling vervalt bij degene die overdraagt, maar de vrijstelling niet toeneemt bij degene die meer krijgt. Het zou volgens de auteur doelmatig zijn om de termijnen van artikel 35e en 35f SW op elkaar af te stemmen.

## **2.4 Conclusie/samenvatting**

In het jaar 2002 is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW opgenomen. Er gold toen een vrijstellingspercentage van 30% van het ondernemingsvermogen. Door de jaren heen is de faciliteit, steeds met stappen, verhoogd tot uiteindelijk 100% over grofweg het eerste miljoen aan ondernemingsvermogen en 83% over hetgeen daarboven. De verhogingen zijn naar mijn mening vaak niet goed onderbouwd en beargumenteerd. Vaak wordt in de toelichting door de staatssecretaris aangegeven dat door verschillende maatschappelijke

---

<sup>71</sup> Art. 10, lid 1, onderdeel f en lid 2 en 3, Uitv. Reg. schenk- en erfbelasting.

<sup>72</sup> Sonneveldt, F., Stubbé, J.P.M., Zwemmer, J.W., NDFR Commentaar Successiewet, art. 35f SW, aantekening 1.

<sup>73</sup> Hoge Raad, 2 januari 1903, nr. PW 9536.

<sup>74</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 288.

<sup>75</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 288. Zie ook de beschouwing in aantekening 2.1 bij art. 35f SW in Vakstudie SW – nr. 7.

organisaties is aangegeven dat een hogere vrijstelling noodzakelijk is. Daarnaast heeft de Raad van State in zijn advies bij de voorgestelde verhoging van 75% naar 90% aangegeven dat er strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel zou kunnen optreden. De staatssecretaris heeft zelf bij de verhoging van 30% naar 50% aangegeven dat bij een verdere verhoging van het vrijstellingspercentage sprake zou kunnen zijn van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. De enige rechtvaardiging die werd genoemd is het algemeen belang dat gemoed is met de continuïteit van ondernemingen. Bij verdere verhogingen werden dezelfde argumenten gebruikt en kwamen geen nieuwe goed onderbouwde argumenten naar voren waarop een verdere verhoging van de faciliteit kon worden gebaseerd.

De huidige faciliteit is opgenomen in de artikelen 35b-35f SW. Indien aan verschillende voorwaarden wordt voldaan, wordt aan de voortzetter van de onderneming een voorwaardelijke vrijstelling verleend voor het verkregen ondernemingsvermogen. Voor hetgeen niet voorwaardelijk wordt vrijgesteld kan rentedragend uitstel van betaling worden verkregen. Er zijn verschillende voorwaarden verbonden aan de huidige faciliteit. Zo moet er sprake zijn van een verkrijging van ondernemingsvermogen, maar er worden ook eisen gesteld ten aanzien van de erflater of schenker (bezitseis) en ten aanzien van de verkrijger (voortzettingseis).

In het volgende hoofdstuk wordt het gelijkheidsbeginsel toegelicht. Dit is nodig om uiteindelijk te kunnen toetsen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met dit beginsel. Ook wordt de huidige stand van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel besproken.



## **Hoofdstuk 3: Gelijkeheidsbeginsel en arrest Hoge Raad 22 november 2013**

### **3.1 Inleiding**

Wetten dienen niet in strijd te zijn met het gelijkheidsbeginsel. De wetgever dient hier in eerste instantie zorg voor te dragen bij de invoering van de wetgeving. Daarnaast kan de rechter in bepaalde gevallen toetsen of wetten in overeenstemming zijn met het gelijkheidsbeginsel. In de eerste paragraaf van dit hoofdstuk zal worden toegelicht wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt en in welke verschillende bepalingen dit beginsel is opgenomen (deelvraag 1 en 2). Ook wordt toegelicht in welke gevallen de rechter mag toetsen of wetten in overeenstemming zijn met het gelijkheidsbeginsel (deelvraag 3). Vervolgens wordt het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013 uiteengezet en worden de reacties op dit arrest weergegeven (deelvraag 4 en 5). Ook wordt de rechtsgang naar het EHRM toegelicht (deelvraag 6). In de laatste paragraaf wordt een conclusie en een samenvatting van dit hoofdstuk gegeven.

### **3.2 Toelichting gelijkheidsbeginsel**

#### **3.2.1 Algemeen**

De algemene definitie van het gelijkheidsbeginsel van Aristoteles is: *'Gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden, en ongelijke ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid.'*<sup>76</sup> Het gelijkheidsbeginsel bestaat in twee verschillende vormen: als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en als wettelijk beginsel in de GW en in internationale en Europese verdragen. Voor dit onderzoek is het gelijkheidsbeginsel als wettelijk beginsel in de GW en in internationale en Europese verdragen van belang, aangezien de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een formeel wettelijke aangelegenheid is. Het is namelijk niet mogelijk de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting, als formele wet, te toetsen aan een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

#### **3.2.2 Formeel en materieel gelijkheidsbeginsel**

Bij het gelijkheidsbeginsel kan onderscheid worden gemaakt tussen het formele en materiële gelijkheidsbeginsel. *'Het formele gelijkheidsbeginsel is gericht op de gelijkheid van de behandeling als zodanig. Vanuit de gedachte van de inherente gelijkwaardigheid dienen alle mensen dezelfde rechten en plichten te hebben, ongeacht bijvoorbeeld geslacht, status*

---

<sup>76</sup> Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 17.

of ras.<sup>77</sup> Het gaat hierbij om een strikte gelijkheid, alle mensen dienen altijd en overal hetzelfde behandeld te worden. *‘Het materiële gelijkheidsbeginsel is niet gericht op de gelijkheid van de behandeling als zodanig, maar op de gelijke uitkomst van de behandeling.’*<sup>78</sup> Hierbij kan differentiatie juist belangrijk zijn. Dit blijkt ook uit de definitie van Aristoteles van het gelijkheidsbeginsel zoals dat hiervoor is genoemd. De eerste zinsnede eist gelijke behandeling van gelijke gevallen (formeel gelijkheidsbeginsel), de tweede eist differentiatie indien er sprake is van ongelijke gevallen (materieel gelijkheidsbeginsel).<sup>79</sup> Absolute rechtsgelijkheid is onmogelijk zodra wetgeving ontstaat. Dit wordt ook wel de ‘paradox van de rechtsgelijkheid’ genoemd: hoewel alle burgers voor de wet gelijk zijn aan elkaar, differentieert de wet voortdurend tussen (groepen) burgers.<sup>80</sup>

### 3.2.3 Toepasselijke bepalingen

Het gelijkheidsbeginsel is in verschillende wetten en verdragen opgenomen. *‘Het gelijkheidsbeginsel krijgt in het positieve recht vaak nader vorm in een verbod van discriminatie.’*<sup>81</sup> Deze begrippen worden dan ook door elkaar gebruikt. In artikel 1 GW staat:

*‘Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan.’*

Daarnaast is het gelijkheidsbeginsel ook te vinden in verschillende mensenrechtenverdragen.

Artikel 26 IVBPR:

*‘Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.’*

---

<sup>77</sup> Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 10.

<sup>78</sup> Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 11.

<sup>79</sup> Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 17.

<sup>80</sup> Tussman, J. en Broek, J.J. ten, *The equal protection of the laws*, California Law Review 37 (1949)3, blz. 341-381 via Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 12.

<sup>81</sup> Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 31.

Artikel 14 EVRM:

*‘Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.’*

In 2005 is het Twaalfde Protocol bij het EVRM in werking getreden. Artikel 1 van dit protocol bevat een algemeen discriminatieverbod. Tot 2005 kon artikel 14 EVRM alleen worden toegepast op rechten en vrijheden die in het EVRM waren opgenomen. Voor de rechterlijke toetsing van belastingwetten aan het gelijkheidsbeginsel verandert het Twaalfde Protocol bij het EVRM niets, alleen dat sindsdien moet worden getoetst aan artikel 26 IVBPR, artikel 14 EVRM én artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.

#### **3.2.4 Positie rechter**

Op basis van artikel 120 GW heeft de rechter geen bevoegdheid om wetten in formele zin, zoals de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting, te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW. Dit wordt in paragraaf 4.2 uitgebreider toegelicht. Op basis van artikel 94 GW kan wel een indirecte toetsing plaatsvinden, aangezien de wet geen strijdigheid mag opleveren met verdragen en besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Vaak wordt er in de jurisprudentie dan ook een beroep gedaan op hierboven genoemde artikelen 26 IVBPR en 14 EVRM. Zoals in de volgende paragraaf wordt toegelicht heeft de Hoge Raad de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW getoetst aan deze bepalingen.

### **3.3 Huidige stand bedrijfsopvolgingsfaciliteit met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel**

#### **3.3.1 Arrest Hoge Raad 22 november 2013**

Op 22 november 2013 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR.<sup>82</sup> Het gaat hier om vijf proefprocedures. De casuïstiek verschilde per procedure, maar de motivering van de Hoge Raad ten aanzien van de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is (bijna) identiek.

---

<sup>82</sup> Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154 (V-N 2013/59.21), nr. 13/01160 (V-N 2013/59.23.29), nr. 13/01161 (V-N 2013/59.23.30), nr. 13/01622 (V-N 2013/59.23.31) en nr. 13/02453 (V-N 2013/59.23.32).

De Hoge Raad is van mening dat verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen als gelijke gevallen dienen te worden aangemerkt. *'Ingevolge de SW wordt een belasting geheven van al wat krachtens erfrecht respectievelijk door schenking wordt verkregen, waarbij het verkregene in aanmerking wordt genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegerekend. (...) Met het oog op de heffing van schenkings- en successierecht moeten verkrijgingen van vermogensbestanddelen met waarde in het economische verkeer daarom voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijke gevallen worden aangemerkt, ongeacht of deze vermogensbestanddelen al dan niet als ondernemingsvermogen zijn aan te merken. Een verschil in behandeling tussen verkrijgingen van ondernemingsvermogen en van andersoortige vermogensbestanddelen behoeft daarom rechtvaardiging.'*<sup>83</sup>

Een verschil in behandeling behoeft dus rechtvaardiging volgens de Hoge Raad. Er dient te worden beoordeeld of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.<sup>84</sup> De wetgever heeft het belang van onbelemmerde voortzetting van de activiteiten van familiebedrijven in ogenschouw genomen als reden voor de invoering van de faciliteit. De voortzetting zou een bijdrage kunnen leveren aan behoud en groei aan werkgelegenheid, behoud van economische diversiteit en aan stabiliteit. Daarnaast wordt het stimuleren van ondernemerschap als reden genoemd. Volgens de Hoge Raad zijn dit gerechtvaardigde doelstellingen.<sup>85</sup>

*'Vervolgens komt wel de vraag op of de getroffen maatregelen niet verder gaan dan voor het bereiken van deze op zichzelf gerechtvaardigde doelstellingen nodig is, en wel in die mate dat geen sprake is van een redelijke verhouding tussen deze maatregelen (de faciliteit) en de daarmee beoogde doelen.'*<sup>86</sup> Hierbij is door belanghebbende betoogd dat de hoogte van het vrijstellingspercentage niet steunt op een gedegen onderzoek naar de noodzaak daarvan. De Hoge Raad oordeelt dat de rapporten geen gedegen empirisch onderzoek bevatten en dat er tevens geen duidelijke aanwijzingen zijn waarom een verhoging van het vrijstellingspercentage de genoemde problemen zou oplossen. De Hoge Raad is echter van mening dat de faciliteit zoals die in het jaar 2011 en ook in andere jaren gold, niet van

---

<sup>83</sup> Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.2.

<sup>84</sup> Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.3.

<sup>85</sup> Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.8.

<sup>86</sup> Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.9.

redelijke grond is ontbloomt.<sup>87</sup> *‘Het verbod van discriminatie gaat niet zo ver dat een maatregel die met het oog op een in de praktijk ervaren probleem onderscheid maakt tussen gelijke of in relevante opzichten vergelijkbare gevallen, slechts toelaatbaar is indien het bestaan en de omvang van dat probleem en de effectiviteit van de gekozen oplossing empirisch zijn vastgesteld. Gelet op de hem toekomende beoordelingsvrijheid mag de fiscale wetgever een dergelijk onderscheid ook baseren op veronderstellingen omtrent het probleem en de effectiviteit van de daarvoor gekozen oplossing, tenzij deze veronderstellingen zo weinig voor de hand liggen dat het evident onredelijk is ze aan het onderscheid ten grondslag te leggen. (vgl. HR 7 juni 2000, nr. 34793, ECLI:NL:HR:2000:AA6124, BNB 2000/374).’*<sup>88</sup> De Hoge Raad oordeelt dat de veronderstellingen niet zo weinig voor de hand liggen dat zij evident onredelijk zijn en dat de wetgever de bedoelde grenzen van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden.<sup>89</sup> Hierdoor is geen sprake van een bevoordeling van de verkrijging van ondernemingsvermogen boven de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen die leidt tot strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.<sup>90</sup>

### **3.3.2 Reacties op arrest Hoge Raad van 22 november 2013**

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013 hebben verschillende personen een reactie gegeven. Zo is in de noot<sup>91</sup> in V-N bij het arrest van de Hoge Raad het volgende geschreven: *‘Aangezien hier geen sprake is van een ongelijke behandeling op grond van aangeboren kenmerken van een persoon, dient de vrijheid van de fiscale wetgever pas ingeperkt te worden als het gemaakte onderscheid evident van redelijke grond is ontbloomt. Dit betreft dus een zeer marginale toets.’* De Hoge Raad oordeelt dat de faciliteit niet van een redelijke grond is ontbloomt, ondanks dat in de wetsgeschiedenis is verwezen naar rapporten uit de praktijk die geen empirisch onderzoek bevatten naar de omvang van de gestelde problemen. De Hoge Raad stelt in dit arrest dus niet de eis dat er daadwerkelijk onderzoek dient plaats te vinden naar de omvang van de liquiditeitsproblemen en hoe vaak deze zich voordoen.

Stevens vindt het een teleurstellend arrest: *‘Kennelijk weegt starre machtenscheiding zwaarder dan machtsevenwicht’*. Hij had liever een rechtsvormend signaal gezien. *‘Nog*

<sup>87</sup> Hoge Raad, 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.13.

<sup>88</sup> Hoge Raad, 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.11.

<sup>89</sup> Hoge Raad, 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.12.

<sup>90</sup> Hoge Raad, 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21, r.o. 3.3.13.

<sup>91</sup> Noot bij arrest van de Hoge Raad, 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21.

*schokkender is de ontboezeming dat de wetgever 'zich mag baseren op veronderstellingen omtrent het probleem en de effectiviteit van de daarvoor gekozen oplossing, tenzij deze veronderstellingen zo weinig voor de hand liggen dat het evident onredelijk is ze aan het onderscheid ten grondslag te leggen'. Hoe ver moet de kwaliteit van wetgeving nog zakken, voordat de Hoge Raad ingrijpt? In plaats van een dergelijke tandeloze frase had ik liever gelezen, dat de faciliteit in haar huidige vorm in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, maar dat het aan de wetgever is, gegeven de vele alternatieven voor aanpassing, daarvoor binnen redelijke termijn een adequate oplossing te kiezen. Deze reeds eerder toegepaste variant voorkomt een onbevredigende ongelijkheid tussen personen die wel en die geen beroep tegen de aanslag hebben aangetekend.'*<sup>92</sup> Dat de wetgever zich mag baseren op veronderstellingen omtrent het probleem en de effectiviteit van de gekozen oplossing kan naar mijn mening in bepaalde gevallen volstaan. Bij de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit gaat dit echter te ver. Het vrijstellingspercentage is inmiddels zodanig verhoogd dat hier naar mijn mening wel een degelijke onderbouwing aan ten grondslag moet liggen. Zoals ook uit paragraaf 5.3.3 zal blijken, ben ik het met Stevens eens dat het aan de wetgever is om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW aan te passen.

Ook Stubbe en Booijs hadden liever een rechtsvormend signaal gezien. Ze vinden het jammer dat de Hoge Raad niet de kans heeft gegrepen om wat meer duiding te geven aan de ruime beoordelingsvrijheid van de rechter. *'De grens mag dan nu nog niet zijn overschreden, maar wanneer dan wel?'*<sup>93</sup> Het voelt als een gemiste kans dat de Hoge Raad hiervoor geen aanwijzing of overweging aan de wetgever heeft gegeven. *'Er is een open eind en dat geeft toch een enigszins onbevredigend gevoel.'*<sup>94</sup>

Stevens is daarnaast van mening dat: *'De beslissing van de Hoge Raad markeert de verhouding tussen de wetgevende en rechterlijke macht. In hoeverre kan de rechter de wetgever corrigeren? Rechterlijk ingrijpen leidde eerder tot commotie over 'activistische' rechters die het discriminatieverbod uit mensenrechtenverdragen ook toepasten op alledaagse kwesties als aftrekbare beroepskosten. Dat heeft geleid tot verschrikte*

---

<sup>92</sup> Stevens, L.G.M., *Hoe remmen we doorgeschoten instrumentalisme af?*, TaxLive: Opinie-Uitvergroet, 5 januari 2014. <http://taxlive.nl/-/hoe-remmen-we-doorgeschoten-instrumentalisme-af->.

<sup>93</sup> Redactie TaxLive, 23 november 2013, <http://taxlive.nl/-/bedrijfsopvolgingsfaciliteit-nog-niet-in-rustig-vaarwater->.

<sup>94</sup> Redactie TaxLive, 23 november 2013, <http://taxlive.nl/-/bedrijfsopvolgingsfaciliteit-nog-niet-in-rustig-vaarwater->.

terughoudendheid, en ook de recente uitspraak maakt duidelijk dat de Hoge Raad met de afwijzing van het beroep op het gelijkheidsbeginsel buiten politiek vaarwater wil blijven.<sup>95</sup> En: *‘Deze rechtszaak legt opnieuw de kwaliteitsgebreken van de huidige wetgeving bloot. Ze is het sluitstuk van politiek gedreven hapsnapwetgeving met onvoldoende oog voor uitvoeringsproblemen en rechtsbeginselen.’*<sup>96</sup> Naar mijn mening zou een constitutionele toetsing door zowel de wetgever als de rechter de kwaliteit van het wetgevingsproces verbeteren. Dit licht ik in paragraaf 5.3.2 uitgebreid toe.

### 3.3.3 Procedure EHRM

Uit bovenstaande reacties is op te maken dat de uitkomst van het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013 onbevredigend is. Zoals ook uit paragraaf 1.1.3.2 blijkt is de SMCO het ook niet eens met de uitspraak van de Hoge Raad. De SMCO heeft dan ook laten weten een procedure bij het EHRM te willen aanspannen.<sup>97</sup> Inmiddels heeft de zaak ook veel media aandacht gekregen door de advertenties van de SMCO en door het tv programma Tros Radar. Er bestaat veel onduidelijkheid over de ontvankelijkheid van verschillende belastingplichtigen bij de procedure bij het EHRM. De juridische haalbaarheid wordt als klein ingeschat. *‘Na de reeks van arresten waarin de Hoge Raad consequent beroepen op het gelijkheidsbeginsel van het EVRM afwijst, hebben veel fiscalisten weinig fiducia in een betere afloop bij het Hof in Straatsburg.’*<sup>98</sup> Het EHRM beoordeelt namelijk een groot deel van de klachten als ongegrond of niet-ontvankelijk.<sup>99</sup> Er vindt dan geen inhoudelijke behandeling meer plaats door het EHRM. De procedure bij het EHRM gaat als volgt. Eerst wordt door het EHRM getoetst of het handelen of nalaten van de overheid waar de klacht betrekking op heeft, de klager rechtstreeks raakt.<sup>100</sup> Indien het EHRM toekomt aan een inhoudelijke behandeling wordt alleen beoordeeld of de feiten waarover wordt geklaagd vaststaan en of zij een schending van het EVRM opleveren. Het EHRM toetst niet of bepaalde wetsartikelen in strijd zijn met het EHRM, alleen de toepassing van een wetsartikel wordt getoetst. Indien

---

<sup>95</sup> Stevens, L.G.M., *Neem beginselen behoorlijke fiscale wetgeving serieus; Rechtszaak Hoge Raad over bedrijfsopvolgingsfaciliteit is sluitstuk van politiek gedreven hapsnapwetgeving*, Financieel Dagblad, 26 november 2013.

<sup>96</sup> Stevens, L.G.M., *Neem beginselen behoorlijke fiscale wetgeving serieus; Rechtszaak Hoge Raad over bedrijfsopvolgingsfaciliteit is sluitstuk van politiek gedreven hapsnapwetgeving*, Financieel Dagblad, 26 november 2013.

<sup>97</sup> [http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting\\_welkom](http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting_welkom).

<sup>98</sup> V-N 2014/9.24.

<sup>99</sup> V-N 2014/9.24.

<sup>100</sup> V-N 2014/9.24.

het EHRM al tot de conclusie komt dat de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit strijdig is met artikel 14 EVRM dan kan het EHRM niet de wettelijke regeling vernietigen, de uitspraak van de Hoge Raad herzien of de verdragsstaat bepaalde opdrachten geven.<sup>101</sup> Indien het EHRM tot de conclusie komt dat sprake is van schending van één van de in het EVRM opgenomen rechten, is het arrest bindend voor de betreffende staat. Ze zijn verplicht er gevolg aan te geven. *'Het Comité van Ministers van de Raad van Europa ziet erop toe dat de arresten worden uitgevoerd, in het bijzonder dat de geldbedragen die het Hof heeft opgelegd als compensatie voor het nadeel dat de verzoekers hebben ondervonden, daadwerkelijk aan hen worden uitbetaald.'*<sup>102</sup> Alleen degenen die zich aansluiten bij de SMCO voor de procedure bij het EHRM hebben recht op een compensatie indien het EHRM hiertoe zou beslissen. Er vindt echter overleg plaats tussen verschillende organisaties van belastingadviseurs met Ministerie over de administratieve verwerking van de vele procedures die hier over worden verwacht. Indien hier nog geen uitsluitsel over is, is de netwerkorganisatie SRA van mening dat het zeker niet noodzakelijk is voor belastingplichtigen zich aan te melden bij de SMCO.<sup>103</sup>

De voorwaarden voor ontvankelijkheid bij het EHRM zijn:<sup>104</sup>

1. De nationale rechtsmiddelen moeten zijn uitgeput. Hiervan is ook sprake indien de hoogste nationale rechter reeds uitspraak heeft gedaan waaruit af te leiden is dat de procedure bij de rechter niet meer effectief is.<sup>105</sup>
2. Na de laatste rechterlijke uitspraak moet binnen zes maanden het EHRM benaderd worden;
3. Het moet gaan om een klacht tegen een Verdragsluitende Staat;
4. De verzoeker moet wezenlijk nadeel hebben ondervonden.

De redactie van de Vakstudie Nieuws komt tot de conclusie dat het een *'moeizame en relatief kostbare exercitie [is] voor een ons inziens weinig kansrijke zaak.'*<sup>106</sup> Ook Stevens is

---

<sup>101</sup> V-N 2014/9.24.

<sup>102</sup> 'Het EHRM in 50 vragen', Document EHRM via [http://www.echr.coe.int/Documents/50Questions\\_NLD.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/50Questions_NLD.pdf).

<sup>103</sup> Analyse van netwerkorganisatie SRA via:

[http://www.trosradar.nl/fileadmin/editorial/Documenten/publieksversie\\_collectieve\\_procedure\\_erf-en\\_schenkbelasting\\_smco.pdf](http://www.trosradar.nl/fileadmin/editorial/Documenten/publieksversie_collectieve_procedure_erf-en_schenkbelasting_smco.pdf).

<sup>104</sup> 'De behandeling van een verzoekschrift', Document EHRM via [http://www.echr.coe.int/Documents/Case\\_processing\\_NLD.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/Case_processing_NLD.pdf).

<sup>105</sup> V-N 2014/9.24.

<sup>106</sup> V-N 2014/9.24.



van mening dat deze procedure geen kansrijke procedure is. *'Ik ervaar de SMCO-actie als een misleidend initiatief en een bedenkelijke vorm van geldklopperij. Deelnemers zouden met hun inleg bij deelname aan de Staatsloterij waarschijnlijk een grotere kans op voordeel hebben.'*<sup>107</sup> De manier waarop de SMCO opereert is naar mijn mening misleidend. Mijns inziens is de kans op een positieve uitkomst, gezien de bovengenoemde reacties, klein.

Indien het EHRM zou beslissen dat de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 14 EVRM zijn alle rechtsmiddelen uitgeput.

### **3.4 Conclusie/samenvatting**

In dit hoofdstuk is het gelijkheidsbeginsel nader toegelicht. Het gelijkheidsbeginsel is als wettelijk beginsel opgenomen in de GW en in internationale en Europese verdragen. Wetten dienen in overeenstemming te zijn met dit gelijkheidsbeginsel. Het is aan de wetgever om bij de invoering van de wetgeving te toetsen of geen strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel optreedt. Daarnaast kan ook de rechter in bepaalde gevallen toetsen of wetten in overeenstemming zijn met het gelijkheidsbeginsel. Door het verbod op constitutionele toetsing kan de rechter formele wetten alleen indirect toetsen aan verdragen en besluiten van volkenrechtelijke organisaties en niet aan de GW. De Hoge Raad heeft deze toets gedaan voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW en heeft op 22 november 2013 uitspraak gedaan in deze zaak. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. De Hoge Raad is van mening dat verkrijgers van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen als gelijke gevallen dienen te worden aangemerkt. Voor deze ongelijke behandeling van gelijke gevallen bestaat een objectieve en redelijke rechtvaardiging. De continuïteit van ondernemingen en daarmee behoud en groei aan werkgelegenheid, behoud van economische diversiteit en aan stabiliteit en het stimuleren van ondernemerschap zijn de gerechtvaardigde doelstellingen. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW gaat niet verder dan nodig ondanks dat er geen gedegen empirisch onderzoek heeft plaatsgevonden. De wetgever mag zich baseren op veronderstellingen. Redenen hiervoor zijn dat de veronderstellingen niet zo weinig voor de hand liggen dat ze evident

---

<sup>107</sup> Reactie Stevens op de actie van de SMCO via <http://www.trosradar.nl/uitzending/archief/detail/aflevering/17-02-2014/stichting-meldpunt-collectief-onrecht>.

onredelijk zijn. Ook heeft de wetgever de bedoelde grenzen van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden. Hierdoor is geen sprake van een bevoordeling van de verkrijging van ondernemingsvermogen boven de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen die leidt tot strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Er zijn verschillende reacties gegeven op dit arrest van de Hoge Raad. De uitspraak van de Hoge Raad is onbevredigend is de conclusie. De SMCO wil dan ook een procedure bij het EHRM aanspannen. De kans dat dit slaagt wordt door veel fiscalisten als klein ingeschat. Indien het EHRM oordeelt dat de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ook niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zijn alle rechtsmiddelen uitgeput.

Het is aan de wetgever om te zorgen dat wetten niet in strijd zijn met de GW en het gelijkheidsbeginsel. In het volgende hoofdstuk zal de toetsing aan artikel 1 GW dan ook nader worden toegelicht. Eerst wordt echter de constitutionele toetsing nader toegelicht. Er is namelijk een wetsvoorstel ingediend wat constitutionele toetsing door de rechter mogelijk wil maken. Indien dit wetsvoorstel wordt aangenomen zou ook de rechter mogen toetsen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met artikel 1 GW.

## **Hoofdstuk 4: Constitutionele toetsing en toetsing aan artikel 1 GW**

### **4.1 Inleiding**

Wetten mogen niet in strijd zijn met de GW. Het is aan de wetgever om hier voor te zorgen. Het is nu (nog) niet mogelijk voor de rechter om formele wetten te toetsen aan de GW. Er geldt een verbod op constitutionele toetsing. In dit hoofdstuk wordt eerst de constitutionele toetsing uitgebreider besproken waarbij ook de wetsvoorstellen van Taverne en Halsema aan bod komen (deelvraag 1 en 2). Vervolgens wordt de toetsing aan artikel 1 GW toegelicht. Zowel de wenselijkheid van instrumentele wetgeving (deelvraag 3) als de toets aan artikel 1 GW die de wetgever, en in de toekomst misschien ook de rechter, moet uitvoeren komen hier aan de orde (deelvraag 4).

### **4.2 Constitutionele toetsing**

#### **4.2.1 Inleiding**

Zoals in paragraaf 3.2.4 al kort aan de orde is gekomen, heeft de rechter op grond van artikel 120 GW geen bevoegdheid om wetten in formele zin, zoals de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting, te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW. Alleen de lagere wetgeving mag worden getoetst aan de GW. In Nederland is dus geen rechtstreekse constitutionele toetsing mogelijk voor wetten in formele zin. Momenteel bestaat echter discussie over de constitutionele toetsing door de rechter. Drie belangrijke punten hierbij zijn: moet de toetsing door de wetgever en de rechter plaatsvinden, wat moet de omvang zijn van de constitutionele toetsing en welke rechterlijke instanties moeten bevoegd worden om de toets uit te voeren. Deze punten zullen in paragraaf 4.2.3 uitgebreider worden toegelicht. Eerst wordt echter de geschiedenis van de constitutionele toetsing besproken in paragraaf 4.2.2. De wetsvoorstellen met betrekking tot de constitutionele toetsing die op dit moment aanhangig zijn worden in paragraaf 4.2.4 toegelicht.

#### **4.2.2 Geschiedenis constitutionele toetsing**

In 1983 is bij de grondwetsherziening de constitutionele toetsing aan de orde gekomen. Toen was een meerderheid van het parlement echter voor het handhaven van het toetsingsverbod zoals opgenomen in artikel 120 GW.<sup>108</sup>

In 1989 kwam het onderwerp constitutionele toetsing weer aan de orde door het Harmonisatiewet-arrest<sup>109</sup>. Sinds het Harmonisatiewet-arrest staat vast dat toetsing aan

---

<sup>108</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 1.

ongeschreven rechtsbeginselen eveneens onmogelijk is en een beroep op bepalingen van verdragen is alleen mogelijk indien deze rechtstreeks werken.<sup>110</sup> De Hoge Raad heeft in dit arrest een duidelijk signaal aan de wetgever gegeven om de GW te heroverwegen.<sup>111</sup>

Door de vele publicaties rondom dit arrest is eind 1991 een nota<sup>112</sup> verschenen waarin het voorlopige standpunt van het kabinet was neergelegd. Het voorlopige standpunt hield in dat het toetsingsverbod zou worden opgeheven ten aanzien van de direct werkende grondrechten in de GW. Iedere rechter zou de strijdigheid van een formele wet aan een direct werkende grondwetsbepaling mogen toetsen. Indien strijdigheid de conclusie zou zijn, zou een prejudiciële vraag moeten worden gesteld aan de Hoge Raad als hoogste rechtscollege.

In de jaren daarna is het onderwerp nog meerdere keren aan de orde gekomen in het parlement, in een rapport van de commissie-Deetman en is nogmaals advies gevraagd aan de Hoge Raad.<sup>113</sup>

In 2001 heeft het kabinet een nota verzonden naar de Eerste en Tweede Kamer over het vraagstuk van constitutionele toetsing.<sup>114</sup> Het kabinet concludeert dat het een zekere voorkeur heeft voor de invoering van een rechterlijk toetsingsrecht aan klassieke grondrechten<sup>115</sup> en enkele daaraan verwante bepalingen in de GW. De redenen die hiervoor worden aangegeven zijn dat het huidige systeem beperkingen kent, er nu al een mogelijkheid is tot toetsing aan verdragen en de GW aan gezag kan winnen ten opzichte van internationale verdragen. Bij een rechterlijk toetsingsrecht dat is beperkt tot klassieke grondrechten past volgens het kabinet het beste een gespreide toetsing<sup>116</sup>, zoals dat nu ook geldt voor de toetsing aan verdragen.

---

<sup>109</sup> Hoge Raad, 14 april 1989, nr. 13822, NJ 1989, 469.

<sup>110</sup> Niessen, R.E.C.M., *Komt er een einde aan rechterlijk toetsingsrecht?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, nr. 2013/01.

<sup>111</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 7.

<sup>112</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 7.

<sup>113</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 2.

<sup>114</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 1.

<sup>115</sup> Klassieke grondrechten vestigen een rechtens afdwingbare aanspraak voor de burger. Zie voor een uitgebreidere toelichting par. 4.2.3.2.

<sup>116</sup> Gespreide toetsing houdt in dat elke rechter bevoegd is te toetsen. Zie voor een uitgebreidere toelichting par. 4.2.3.3.

Halsema heeft deze voorkeur uitgewerkt in een wetsvoorstel. In 2002 heeft ze een daartoe een wetsvoorstel ingediend dat het verbod op constitutionele toetsing moet opheffen.<sup>117</sup> De rechter moet ook bevoegd worden formele wetten te toetsen aan de GW.

De Nationale Conventie heeft in 2006 een onderzoek gedaan en kwam tot de conclusie dat de toetsing tijdens het wetgevingsproces verbeterd moet worden.<sup>118</sup> De Staatscommissie GW adviseerde in 2010 om de betekenis van de GW in de wetgevingsprocedure te vergroten.<sup>119</sup>

Taverne heeft in 2012 een wetsvoorstel ingediend dat wordt gezien als een tegenpool van het wetsvoorstel Halsema.<sup>120</sup> Taverne wil de procedure voor de vaststelling van de rechtstreekse werking van een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties aanpassen. Wetten in formele zin moeten worden uitgezonderd van de rechterlijke toetsing zoals opgenomen in artikel 94 GW.<sup>121</sup> Deze wetsvoorstellen zullen in paragraaf 4.2.4 uitgebreider worden toegelicht.

### **4.2.3 Aandachtspunten bij aanpassing constitutionele toetsing**

#### **4.2.3.1 Toetsing door de wetgever en de rechter?**

De vraag die gesteld kan worden is of de toetsing van een wettelijke regeling aan de GW door de wetgever en ook door de rechter dient te geschieden. De huidige status is dat alleen de wetgever bevoegd is om een wettelijke regeling te toetsen aan de GW. Dit gebeurt in principe bij de invoering van de wettelijke regeling, maar ook bij evaluaties van bestaande wetgeving. De rechter is, zoals in paragraaf 3.2.4 en 4.2.1 genoemd, niet bevoegd om wetten in formele zin aan de GW te toetsen. Indien zowel de wetgever als de rechter bevoegd worden om formele wetten te toetsen aan de GW verandert er inhoudelijk qua toetsing niets voor de wetgever. De rechter wordt dan echter ook bevoegd om de wettelijke regeling te toetsen aan de GW, waardoor burgers zich dan ook kunnen beroepen op strijdigheid met de GW.

De discussie of de toetsing van formele wetten aan de GW alleen plaats mag vinden door de wetgever of ook door de rechter is volgens de nota 'Constitutionele toetsing van formele

---

<sup>117</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 1 en 2.

<sup>118</sup> Rapport van de Nationale Conventie, *Hart voor de publieke zaak*, 2006, blz. 47.

<sup>119</sup> Rapport Staatscommissie Grondwet 2010, blz. 44-45.

<sup>120</sup> Fleuren, J. en Wit, J. de, *Het voorstel-Taverne*, Nederlands Juristenblad, nr. 2012/2298, par. 1.

<sup>121</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 1.

wetten' uit 2001 terug te voeren tot de vraag of men het laatste woord ten aanzien van de rechtsgeldigheid van de wet wil toevertrouwen aan de wetgever of aan de rechter.<sup>122</sup>

Het kabinet erkent in deze nota dat de toetsing in het wetgevingsproces zijn beperkingen kent. *'Het is niet mogelijk de betekenis van de wet voor alle individuele gevallen te voorzien. Evenmin is het mogelijk met alle toekomstige feitelijke ontwikkelingen en verschuivingen in maatschappelijke opvattingen rekening te houden. De uitleg van de Grondwet en de wet evolueert. De wetgever kan een alleszins gerechtvaardigde uitleg van de wet voor ogen hebben gehad die in het licht van nadien ontwikkelde rechtsopvattingen niet houdbaar blijkt. De Grondwet is immers bedoeld als levend document. (...) Gelet op de beperkingen van toetsing in het wetgevingsproces kan aanvulling met toetsing door de rechter ter bescherming van de burger in een concreet geval, met het oog waarop ook toetsing aan verdragsbepalingen mogelijk is, worden verdedigd. (...) Verder kan worden verdedigd dat de finale grondwettigheidstoets niet alleen juridische maar ook politieke elementen bevat en daarom uitsluitend behoort toe te komen aan de democratisch gekozen volksvertegenwoordiging. Daartegenover staat dat deze argumenten veel van hun betekenis hebben verloren sinds de invoering in 1953 van het rechterlijk toetsingsrecht van wetten aan een ieder verbindende verdragsbepalingen en sinds de voorrang van het Europese recht boven het nationale recht.'*<sup>123</sup>

In het rapport Nationale Conventie wordt genoemd: *'Mede door de sterke verbondenheid tussen kabinet en parlement staat de kwaliteit van wetgeving onder druk.'*<sup>124</sup> In het rapport worden verschillende argumenten voor en tegen constitutionele toetsing door de rechter genoemd.<sup>125</sup> Een belangrijk argument voor toetsing door de rechter is dat het huidige verbod op constitutionele toetsing het voor burgers onmogelijk maakt om zich op zijn grondrechten te beroepen tegenover de overheid. Dit is wel mogelijk indien de rechters bevoegd worden constitutioneel te toetsen. Een ander argument is dat willekeur in een rechtstaat beperkt moet worden. Nu is het zo dat de wetgever zowel de wet ontwerpt als toetst, wat willekeur in de hand werkt. Het derde argument dat wordt genoemd is dat Thorbecke, de aartsvader van de Nederlandse GW, er in 1848 al op wees dat de GW zijn

---

<sup>122</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 4.

<sup>123</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 4-5.

<sup>124</sup> Rapport van de Nationale Conventie, *Hart voor de publieke zaak*, 2006, blz. 26.

<sup>125</sup> Rapport van de Nationale Conventie, *Hart voor de publieke zaak*, 2006, blz. 45.

status als hogere wet verliest indien er geen constitutionele toetsing plaats mag vinden. Het zou de gewone wetgever boven de GW plaatsen.<sup>126</sup> Als laatste argument wordt de toetsing aan verdragen genoemd. Deze verdragen hebben directe gelding voor iedereen en de rechter is wel bevoegd hieraan te toetsen. Een argument dat in de nota 'Constitutionele toetsing van formele wetten' is opgenomen: *'Daarnaast bevat de grondrechtenbescherming in mensenrechtenverdragen veelal een minimumbeschermingsniveau en kan de nationale bescherming verder gaan.'*<sup>127</sup> Invoering van de mogelijkheid tot constitutionele toetsing door de rechter zal *'naar verwachting dan ook niet leiden tot verdergaande juridisering nu reeds [aan] (internationale) grondrechten kan worden getoetst. Doorgaans zal in een gerechtelijke procedure die toch al wordt gevoerd, vermeende strijdigheid met de Grondwet een extra argument zijn.'*<sup>128</sup>

De belangrijkste argumenten die in het rapport Nationale Conventie<sup>129</sup> tegen constitutionele toetsing door de rechter worden genoemd zijn dat de rechter op de stoel van de wetgever gaat zitten wat strijdig is met de trias politica (scheiding van machten). Een ander argument is dat burgers geen invloed hebben op de samenstelling van de rechterlijke macht. Wanneer een niet democratisch gekozen rechter wetten ongeldig kan verklaren is dit ondemocratisch. Het volgende argument is de politisering van de rechterlijke macht, indien het mogelijk is voor rechters om formele wetten te toetsen aan de GW. Grondrechten hebben namelijk een politiek karakter en doordat de rechter wetten aan de grondrechten toetst leidt dit tot politisering van de rechterlijke macht. Daarnaast wordt in de literatuur aangehaald dat overduidelijke ongrondwettige wetten een zeldzaamheid zijn waardoor de noodzaak tot constitutionele toetsing ontbreekt.<sup>130</sup> Een ander argument uit de nota 'Constitutionele toetsing van formele wetten': *'Een nadeel van het rechterlijk toetsingsrecht is op het eerste gezicht dat het tot meer rechtsongelijkheid leidt. (...) Daartegenover kan worden gesteld dat de aantasting van de rechtszekerheid als zodanig geen argument is tegen constitutionele toetsing maar tegen toetsing in het algemeen.'*<sup>131</sup>

---

<sup>126</sup> Thorbecke, *Bijdrage tot de herziening der Grondwet*, Leiden: Van den Heuvel, 1848, blz. 61. Via Sillen, J., *Tegen het toetsingsrecht*, Nederlands Juristen Blad, nr. 2010/2231.

<sup>127</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 6.

<sup>128</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 9.

<sup>129</sup> Rapport van de Nationale Conventie, *Hart voor de publieke zaak*, 2006, blz. 26.

<sup>130</sup> Sillen, J., *Tegen het toetsingsrecht*, Nederlands Juristen Blad, nr. 2010/2231, par. 3.

<sup>131</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 5-6.

Naar mijn mening moet het verbod op constitutionele toetsing door de rechter opgeheven worden, de voordelen hiervoor wegen op tegen de nadelen. De beste optie is om zowel de wetgever als de rechter bevoegd te maken om formele wetten te toetsen aan de GW. Een uitgebreidere toelichting is opgenomen in paragraaf 5.3.2.

#### **4.2.3.2 Omvang van de constitutionele toetsing**

In de nota 'Constitutionele toetsing van formele wetten' worden drie opties aangegeven voor de omvang van het rechterlijk toetsingsrecht.<sup>132</sup> De eerste optie is de toetsing aan de hele GW. De achtergrond van een dergelijk toetsingsrecht is vaak dat er behoefte is om de verhoudingen tussen verschillende overheden of overheidsorganen door een onafhankelijke derde te laten beschermen. De tweede optie is de toetsing aan de grondrechten van hoofdstuk 1 GW. De grondrechten in hoofdstuk 1 GW zijn onder te verdelen in klassieke en sociale grondrechten. *'Klassieke grondrechten vestigen een rechtens afdwingbare aanspraak voor de burger, terwijl sociale grondrechten instructienormen voor de overheid bevatten.'*<sup>133</sup> Artikel 1 GW is bijvoorbeeld een klassiek grondrecht omdat het een aanspraak geeft aan een ieder die zich in Nederland bevindt. De derde optie is de toetsing aan een ieder verbindende bepalingen (de klassieke grondrechten en daaraan verwante bepalingen). *'Hier doet zich dus de behoefte aan rechterlijke, op rechtsbescherming gerichte toetsing veel meer voelen, dan bij de overige bepalingen in de Grondwet die veelal betrekking hebben op de organisatie van de overheid, de verdeling van bevoegdheden over verschillende overheidsorganen danwel zich tot de overheid richten met bijvoorbeeld een zorgplicht. (...) Onduidelijkheden over de vraag aan welke bepalingen van de GW kan worden getoetst moeten worden vermeden. Dit betekent dat in de Grondwet toetsbare bepalingen moeten worden opgesomd. Deze systematiek is ook door de Hoge Raad geadviseerd.'*<sup>134</sup>

Naar mijn mening moet de toetsing plaatsvinden aan een aantal geselecteerde en ook in de wet opgesomde artikelen uit de GW. Ik licht dit standpunt in paragraaf 5.3.2 toe.

#### **4.2.3.3 Tot toetsing bevoegde rechterlijke instantie**

In de nota 'Constitutionele toetsing van formele wetten' worden drie opties aangedragen voor de tot de toetsing bevoegde rechterlijke instanties.<sup>135</sup> Optie één is dat de toetsing

---

<sup>132</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 6.

<sup>133</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 7.

<sup>134</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 7 en 9.

<sup>135</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 10-12.



plaats zal vinden door een bijzondere constitutionele rechter of constitutioneel hof. Indien er een ruime toetsing (toetsing aan de gehele GW) zou plaatsvinden, is dit een voor de hand liggende optie. Indien er een minder ruime toetsing zou plaatsvinden is dit een minder voor de hand liggende optie. De Nederlandse rechter heeft namelijk al verschillende mogelijkheden om te toetsen en vele rechters zijn hier al mee bekend. Dit kan een belangrijke reden zijn om juist aan te sluiten bij de bestaande rechtspraak. Optie twee is een geconcentreerde toetsing door één of enkele hoge rechters. Rechters zouden hierbij, voordat ze beslissen dat een wettelijke regeling in strijd is met de GW, een prejudiciële beslissing moeten vragen aan bijvoorbeeld een constitutioneel hof of de Hoge Raad. Een voordeel hiervan is dat snel en definitief zekerheid kan worden verkregen over de grondwettigheid van een wet, wat voordelig is voor de rechtszekerheid van de burger. Het duurt echter wel langer voordat uitspraak wordt gedaan. Dit is nadelig voor de rechtsbescherming van de burger. Een ander nadeel is dat het kan leiden tot 'flessenhalsproblematiek'<sup>136</sup>, omdat veel vragen aan dit college worden voorgelegd. Optie drie is een gespreide toetsing. Iedere rechter wordt hierbij bevoegd te toetsen. Deze optie is beter voor de rechtsbescherming van de burger dan optie twee aangezien sneller uitspraak zal worden gedaan. Het verlies van rechtszekerheid wordt opvangen doordat verschillende rechters de mogelijkheid krijgen om de juiste uitleg van de GW in een specifiek geval te zoeken. Dit biedt meer zekerheid voor een diepgaande analyse en beoordeling van de grondwettigheid.

Zoals genoemd moet naar mijn mening het verbod op constitutionele toetsing door de rechter opgeheven worden. In paragraaf 5.3.2 zal ik mijn mening geven over bovengenoemde aandachtspunten en wat naar mijn idee de beste opties zijn bij de aanpassing van de constitutionele toetsing.

#### **4.2.4 Actuele wetsvoorstellen**

##### **4.2.4.1 Wetsvoorstel Taverne**

Taverne heeft op 6 september 2012 een wetsvoorstel ingediend om de procedure voor de vaststelling van de rechtstreekse werking van een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties aan te passen.<sup>137</sup> Het wetsvoorstel houdt kort gezegd in dat wetten in formele zin worden uitgezonderd van de in

---

<sup>136</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 11.

<sup>137</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 1.

artikel 94 GW opgenomen rechterlijke toetsing.<sup>138</sup> De rechtstreekse werking van het EU-recht wordt niet beperkt door dit wetsvoorstel aangezien dit niet door de GW kan worden beperkt.<sup>139</sup> Het doel van het wetsvoorstel is de volksvertegenwoordiging aan te zetten om haar wetten zelf uitvoeriger te toetsen op verenigbaarheid met bepalingen van internationaal recht en deze beoordeling niet grotendeels over te laten aan de rechter.<sup>140</sup> In het advies van de afdeling advisering van de Raad van State wordt dan ook genoemd: *‘De Afdeling onderschrijft het belang van een sterkere betrokkenheid van de wetgever bij het waarborgen van de verenigbaarheid van formele wetgeving met het internationale recht. In de toelichting ontbreekt evenwel een beschouwing waarom uitsluiting van de rechterlijke toetsing ter zake met zich zal brengen dat de wetgever deze beoordeling indringender zal gaan verrichten.’*<sup>141</sup> Het is namelijk niet vereist dat de volksvertegenwoordiging zich uitdrukkelijk heeft uitgelaten over de verenigbaarheid met het internationale recht.<sup>142</sup> Een uitdrukkelijke opinie van de wetgever waarbij ook een duidelijke interpretatie van de desbetreffende bepaling wordt gegeven, kan van invloed zijn op de wijze waarop de rechter de wet in samenhang met het verdrag interpreteert. Een dergelijke opinie is nuttig voor de nationale rechter voor de uitleg en toepassing van de wet.<sup>143</sup>

In Nederland wordt het monistische stelsel toegepast. Dit houdt in dat verdragen rechtstreeks doorwerken in de nationale rechtsorde. De wetgever hoeft hierbij niet te toetsen of elke wettelijke bepaling strijdig is met verdragen. Een tegenhanger van het monistische stelsel is het dualistische stelsel. Hierbij werken verdragen niet rechtstreeks door in de nationale rechtsorde.<sup>144</sup> Door de voorgestelde wijziging van artikel 94 GW kunnen wetten in formele zin niet meer aan verdragen worden getoetst. Zoals hierboven echter is genoemd wordt hierbij niet geëist dat de volksvertegenwoordiging zich uitdrukkelijk heeft uitgelaten over de verenigbaarheid met het internationale recht. Naar mijn mening tast dit de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de burgers aan. Zij krijgen minder mogelijkheden om zich tegen de overheid op hun rechten te beroepen. De overheid krijgt

---

<sup>138</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 5.

<sup>139</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 8-9.

<sup>140</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 1.

<sup>141</sup> Kamerstukken II, 2013-2014, 33 359 (R 1986), nr. 4, blz. 1.

<sup>142</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 8.

<sup>143</sup> Kamerstukken II, 2013-2014, 33 359 (R 1986), nr. 4, blz. 6.

<sup>144</sup> Niessen, R.E.C.M., *Komt er een einde aan rechterlijk toetsingsrecht?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, nr. 2013/01.

daarentegen niet meer plichten om te waarborgen dat wetten wel in overeenstemming zijn met het internationale recht.

Taverne noemt daarnaast verschillende argumenten van voorstanders voor rechterlijke toetsing en weerlegt dit om zijn wetsvoorstel te onderbouwen.<sup>145</sup> Deze argumenten licht ik, samen met mijn mening dat het geen goede ontwikkeling zou zijn als dit wetsvoorstel wordt aangenomen, in paragraaf 5.3.2.2.1 uitgebreid toe.

De huidige stand van zaken met betrekking tot dit wetsvoorstel is dat op 18 februari 2014 de vaste commissie voor Binnenlandse Zaken verslag heeft uitgebracht van haar bevindingen. Indien Taverne hier tijdig en genoegzaam op antwoord, is de openbare beraadslaging over dit wetsvoorstel voldoende voorbereid volgens de commissie.<sup>146</sup> Binnenkort zal dan een openbaar debat plaatsvinden in de Tweede Kamer.

#### **4.2.4.2 Wetsvoorstel Halsema**

Halsema heeft op 16 april 2002 een initiatiefwetsvoorstel ingediend dat toetsing van formele wetten aan bepaalde artikelen aan de GW door de rechter mogelijk maakt.<sup>147</sup> Haar motivering voor dit wetsvoorstel is: *‘Grondrechten noch wetten behoren statisch te zijn. In een zich snel ontwikkelende, meer en meer internationaal georiënteerde samenleving, dient de verhouding tussen burgers en overheid, en de wetten en grondrechten die deze verhouding bepalen, te kunnen worden herijkt. Zeker als het de rechtsbescherming van de burger jegens de overheid raakt, laat de noodzaak van toetsing van een individuele zaak aan grondrechten zich gevoelen. Door middel van constitutionele toetsing kunnen de grondrechten dynamiek krijgen, zodat de Grondwet een levende wet en een dragend beginsel in onze rechtsstaat kan zijn. (...) Constitutionele toetsing doet ook recht aan het vertrouwen in de integriteit van de Nederlandse rechtspraak. Het is moeilijk te rechtvaardigen dat de Nederlandse rechter geen oordeel mag vellen over de grondwettigheid van de eigen wetten terwijl internationaal-rechterlijke colleges met rechters uit landen met zeer afwijkende rechtstelsels, die soms deels nog rechtstatelijk in ontwikkeling zijn en pas onlangs tot de Raad van Europa zijn toegetreden (zoals Moldavië en Georgië), wel bevoegd zijn verklaard om de*

---

<sup>145</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 7-8.

<sup>146</sup> Kamerstukken II, 2013-2014, 33 359 (R 1986), nr. 7.

<sup>147</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 1 en 2.

*rechtsstatelijkheid en de eerbiediging van mensenrechten van Nederlandse wettelijke bepalingen te toetsen.*<sup>148</sup>

Halsema noemt de verschillende voor- en nadelen bij haar afweging van de toetsing door de wetgever en de rechter. Thorbecke hanteerde het constitutionele argument: bij gebrek aan de mogelijkheid wetten aan de GW te toetsen zou de GW aan juridische kracht verliezen en houdt deze op GW te zijn. Hier tegenover staat het democratische argument. De wetgever behoort als democratisch gelegitimeerde institutie soeverein te zijn in het maken van formele wetten. Dit argument is door de veranderende positie van de wetgever met kracht afgenomen. Daarnaast wordt het trias-politica argument genoemd. Het past niet in ons staatsrechtelijk bestel als de rechterlijke macht de wetgevende macht achteraf op de vingers tikt. Dit argument is niet zo sterk. *‘Anders dan dikwijls wordt gesuggereerd kent het Nederlandse staatsrecht namelijk geen absolute scheiding der machten. Onze staatsorganen functioneren niet gescheiden van elkaar, maar in een zorgvuldig gebalanceerd machtsevenwicht.*<sup>149</sup> Ook het rechtszekerheid argument wordt genoemd. Het zou de rechtszekerheid van burgers niet ten goede komen indien de rechter een door de wetgever vastgestelde wet terzijde kan schuiven.<sup>150</sup> Deze onzekerheid raakt volgens Halsema eerder het principe van rechterlijke toetsing in het algemeen, dan dat het een overtuigend argument is tegen de constitutionele toetsing. Een argument voor constitutionele toetsing is het verdragsargument. Er is wel rechterlijke bescherming voor de grondrechten die zijn neergelegd in verdragen, maar niet voor de (klassieke) grondrechten uit de eigen GW.<sup>151</sup>

Daarnaast noemt ze ook: *‘Voor de wetgever is het bovendien vaak moeilijk, zo niet onmogelijk, om de concrete uitwerking van een wet en de rechtsvragen die daaruit kunnen voortkomen in alle concrete gevallen te voorzien en vooraf vorm te geven. Het instrument van wetswijziging schiet tekort in de individuele rechtsbescherming in concrete, bij de rechter voorliggende geschillen. (...) Constitutionele toetsing biedt de mogelijkheid van een (relatief) snelle aanpassing van wetten op gewijzigde maatschappelijke en rechtsstatelijke omstandigheden. Het staat de wetgever bovendien altijd vrij een hem onwelgevallige ingreep*

---

<sup>148</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 2 en 12.

<sup>149</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 14. Zie ook Witteveen, W.J., *Evenwicht der machten*, Zwolle: Tjeenk Willink, 1991.

<sup>150</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 3.

<sup>151</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 4.

*van de rechter te corrigeren met wetgeving die ook recht doet aan het grondrecht dat volgens de rechter in het geding is.*<sup>152</sup>

Met betrekking tot de omvang van het toetsingsrecht noemt Halsema het volgende: *'Bij de beslissing artikelen toetsbaar te maken is voor ondergetekende uiteindelijk niet het onderscheid tussen sociale en klassieke grondrechten maatgevend maar het juridische criterium dat constitutionele toetsing dient te worden beperkt tot de grondrechten die burgers een subjectief recht verlenen. In dit verband wordt ook gesproken van een onvervreemdbaar recht. Toetsing wordt, met andere woorden, alleen mogelijk voor grondwetsartikelen die een recht creëren waarop de burger bij de rechter (juridisch) direct aanspraak kan maken. Uit de formulering, de context en de wetsgeschiedenis van het betreffende grondwetsartikel dient te blijken of dit artikel een subjectief recht creëert, met inachtneming van de beperkingen die in dat artikel staan opgenomen.'*<sup>153</sup> Feitelijk komt het er op neer dat er vooral getoetst zal worden aan de meer klassieke grondrechten, zoals ook artikel 1 GW<sup>154</sup>.

Iedere rechter moet volgens Halsema bevoegd worden te toetsen aan de GW. Verschillende argumenten worden aangedragen voor deze keuze voor de gespreide toetsing. Als eerste wordt genoemd dat gespreide toetsing meer past in het bestaande rechtsstelsel. Iedere rechter toetst nu ook al lagere wetten aan hogere en ook zijn ze al bevoegd te toetsen aan de internationale verdragen. Halsema vindt het onwenselijk om twee stelsels naast elkaar te introduceren. In veel gevallen zal zowel een beroep op de GW als op de internationale verdragen worden gedaan, de toetsingsgronden zijn dan ook niet zuiver van elkaar te onderscheiden. Ook kan de constitutionele toetsing door iedere rechter eenvoudig worden ingevoerd in de bestaande rechterlijke organisatie.<sup>155</sup> Halsema is tegen de invoering van een constitutioneel hof. De rechterlijke onafhankelijkheid en een onafhankelijk oordeel blijven het beste gewaarborgd in een systeem van gespreide toetsing.<sup>156</sup>

---

<sup>152</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 13.

<sup>153</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 18.

<sup>154</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 2.

<sup>155</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 16-17.

<sup>156</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 17.

De huidige stand van zaken met betrekking tot dit wetsvoorstel is het volgende. Op 14 oktober 2004 is het wetsvoorstel Halsema aangenomen door de Tweede Kamer.<sup>157</sup> De Eerste Kamer heeft op 2 december 2008 met een nipte meerderheid van stemmen het wetsvoorstel aangenomen.<sup>158</sup> Het wetsvoorstel ligt nu voor tweede lezing in de Tweede Kamer.<sup>159</sup> Sap heeft na vertrek van Tweede Kamerlid Halsema de verdediging van het wetsvoorstel overgenomen.<sup>160</sup> Van Tongeren heeft op 5 december 2013 laten weten dat zij het initiatiefvoorstel verder zal verdedigen.<sup>161</sup>

Indien het wetsvoorstel Halsema wordt aangenomen, wordt de rechter bevoegd formele wetten te toetsen aan de GW (en ook aan artikel 1 GW). Naar mijn mening zou dit een positieve ontwikkeling zijn. Ik licht dit in paragraaf 5.3.2.2 uitgebreid toe. In de volgende paragraaf wordt de toets die de rechter dan dient uit te voeren uitgebreid toegelicht.

### **4.3 Toetsing aan artikel 1 GW**

#### **4.3.1 Inleiding**

Artikel 104 GW bepaalt dat: ‘Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van de wet’. Het fundament van de belastingheffing is dus het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel kan tegenover het gelijkheidsbeginsel komen te staan indien belastingplichtigen onder vergelijkbare omstandigheden minder gunstig worden behandeld dan andere belastingplichtigen. Deze ongelijkheid zou met een beroep op het gelijkheidsbeginsel rechtgezet moeten kunnen worden ook al volgt deze fiscale behandeling uit de wet.<sup>162</sup>

In de nota ‘Zicht op wetgeving’ worden zes kwaliteitseisen genoemd die aan wetgeving worden gesteld om te zorgen dat de wetgeving van voldoende kwaliteit is.<sup>163</sup> De zes kwaliteitseisen zijn:

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
2. Doeltreffendheid en doelmatigheid;
3. Subsidiariteit en evenredigheid;

---

<sup>157</sup> Handelingen 2004-2005, Tweede Kamer, nr. 12, blz. 643.

<sup>158</sup> Handelingen 2008-2009, Eerste Kamer, nr. 11, blz. 541-543.

<sup>159</sup> Wetsvoorstel met dossiernummer 32 334.

<sup>160</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 32 334, nr. 6.

<sup>161</sup> Kamerstukken II, 2013-2014, 32 334, nr. 7.

<sup>162</sup> Haan, A. de, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Fiscale wet- en regelgeving nr. 07, Deventer: Kluwer, 2007, par. 1.4.1.2.

<sup>163</sup> Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 2, blz. 23. Ontleend aan Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 1.2.2.1.

4. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
5. Onderlinge afstemming;
6. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Deze kwaliteitseisen kunnen worden gebruikt voor de voorbereiding en toetsing vooraf van wetten, als ook voor de evaluatie ex-post.<sup>164</sup> In de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992<sup>165</sup> zijn deze kwaliteitseisen dwingend aan de makers van de wetgeving opgelegd.<sup>166</sup> Uit de kabinetsnota 'Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie'<sup>167</sup> uit 2000 en uit de nota 'Vertrouwen in wetgeving'<sup>168</sup> uit 2008 is op te maken dat deze kwaliteitseisen nog steeds als leidend worden gezien. In de kabinetsnota 'Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie' werd opgemerkt dat geen reden werd gezien om de kwaliteitseisen te herformuleren. Uit een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State blijkt dat: *'(...) materieel gesproken de adviezen van de Raad grotendeels dezelfde onderwerpen en vragen betreffen als die welke gedekt worden door de criteria uit Zicht op wetgeving. De Raad hanteert in de onderzochte adviezen in het algemeen geen uitgangspunten die niet op een of andere wijze onder de noemer van een of meer van de criteria uit Zicht op wetgeving kunnen worden gebracht.'*<sup>169</sup>

Hieruit kan worden opgemaakt dat de kwaliteitseisen uit de nota 'Zicht op wetgeving' algemeen worden geaccepteerd als criteria waaraan de kwaliteit van wetgeving kan worden getoetst.<sup>170</sup> De bovengenoemde kwaliteitseisen zijn een belangrijk onderdeel bij de toetsing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW aan het gelijkheidsbeginsel. Met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW gaat het er om of de faciliteiten een rechtvaardig onderscheid maken tussen belastingplichtigen die wel en geen gebruik kunnen maken van

---

<sup>164</sup> Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 2, blz. 30-31.

<sup>165</sup> Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992 via: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/circulaires/1992/11/18/aanwijzingen-voor-de-regelgeving.html>.

<sup>166</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 1.3.3.2.

<sup>167</sup> Kamerstukken II, 2000-2001, 27 475, nr. 2.

<sup>168</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 731, nr. 1.

<sup>169</sup> Broeksteeg, J.L.W., Hardy, E.M.J., Kosse, S., Peeters, M.G.W.M. en Verhey L.F.M., *Zicht op wetgevingskwaliteit. Een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State*, Onderzoek uitgevoerd door de Universiteit van Maastricht in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek en Documentatiecentrum, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2005, blz. 506.

<sup>170</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 1.3.3.2.

de faciliteiten.<sup>171</sup> Om dit te kunnen toetsen zullen hanteerbare criteria moeten worden gegeven waarmee kan worden beoordeeld of het verlenen van een bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor de te betalen belasting als gerechtvaardigd kan worden beschouwd.<sup>172</sup>

Hoogeveen is van mening dat: *‘Wetten dienen in overeenstemming te zijn met het recht en gericht te zijn op de verwezenlijking van rechtsbeginselen. Rechtmatigheid wordt door de opstellers van de nota ‘Zicht op wetgeving’ gezien als de meest wezenlijke kwaliteitseis voor wetgeving. Bij het tot stand brengen van wetten zal volgens de nota dan ook sterk op de rechtmatigheid van de wet worden gelet, waarbij recht moet worden gedaan aan het internationale recht en het EU-recht, de Grondwet en de algemene rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel.’*<sup>173</sup> De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten moeten dus, onder andere, in overeenstemming zijn met de GW en dus ook met het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW. In Nederland moet de wetgever deze toetsen uitvoeren bij de invoering van nieuwe wetten, maar ook bij de evaluatie van bestaande wetgeving.<sup>174</sup> Indien het wetsvoorstel Halsema wordt aangenomen, wordt de rechter ook bevoegd om formele wetten te toetsen aan de GW. De toets die zowel de wetgever als de rechter dan moeten doorlopen wordt in deze deelparagraaf verder toegelicht.

#### **4.3.2 Instrumentele wetgeving**

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is een instrumentele maatregel aangezien zij moet voorkomen dat door belastingheffing de continuïteit van ondernemingen wordt bedreigd.<sup>175</sup> Het gebruik van instrumentele maatregelen binnen de fiscale wetgeving is inmiddels algemeen geaccepteerd.<sup>176</sup> De fiscaliteit wordt door de regering als een volwaardig onderdeel van het financieel-economisch beleid gezien. Hierdoor vindt instrumentalisering van het belastingrecht plaats. De fiscaliteit wordt steeds meer ingezet voor

---

<sup>171</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 1.3.3.5.

<sup>172</sup> Rijkers, A.C. en Vording, H., *Vijf jaar Wet IB*, Deventer: Kluwer, 2006, blz. 8.

<sup>173</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.2.1.

<sup>174</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.2.1.

<sup>175</sup> Beer, A.M.A. de, *(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1242, par. 3.

<sup>176</sup> Zie onder andere Niessen, R.E.C.M., *Instrumentalisme en belastingrecht*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/653.



nevendoeleinden. Daarnaast blijft natuurlijk de klassieke, budgettaire doelstelling van de belastingheffing bestaan: het vergaren van financiële middelen voor de overheid.<sup>177</sup>

Het gebruik van het recht voor beleidsdoeleinden is niet per definitie verwerpelijk. Het is de taak van de overheid om het algemeen welzijn te bevorderen en daarom de samenleving te ordenen. Het belastingrecht kan als hulpmiddel worden gebruikt om maatschappelijke en economische beleidsdoeleinden te realiseren. Het is aan de politiek om te bepalen op welke wijze dat gebeurt.<sup>178</sup> Dit betekent echter niet dat de wetgever ooit ontslagen wordt van de plicht tot motivering, van de zorg voor doelgerichtheid en van de noodzaak tot proportionaliteit van die regelingen.<sup>179</sup> *‘Faciliteiten hebben uitsluitend bestaansrecht wanneer goede argumenten pleiten voor overheidsingrijpen en wanneer vaststaat dat een fiscale tegemoetkoming of toeslag het meest geschikte instrument is om op een effectieve en efficiënte manier te interveniëren.’*<sup>180</sup>

Niessen noemt minimaal twee bedenkingen die optreden bij een instrumentele ingreep van de wetgever.<sup>181</sup> Als eerste wordt de beslissingsvrijheid van burgers en bedrijven aangetast doordat de overheid hun gedrag probeert te beïnvloeden. Dit geldt natuurlijk altijd bij wet- en regelgeving, vandaar dat dit bezwaar altijd moet worden afgewogen tegen de voordelen. De andere bedenking is dat een instrumentele stimulans het principe waarop de heffingsgrondslag van de desbetreffende regeling berust doorkruist. Wetgeving moet uiteindelijk berusten op een algemeen aanvaarde fundamentele rechtsgrond. Veel rechtsgronden kunnen echter met elkaar in strijd zijn. De wetgever moet dus vaak een evenwicht zien te vinden tussen bevordering van de ene doelstelling en enige mate van beschadiging of achterstelling van de andere. Niessen komt tot de conclusie dat instrumentele doeleinden gerechtvaardigd kunnen zijn indien ze niet disproportioneel fiscale grondbeginselen doorkruisen. Ze mogen niet verder reiken dan nodig om het desbetreffende doel te dienen.

---

<sup>177</sup> Gribnau, J.L.M., *Grenzen aan instrumentalisering*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/807, par. 1.

<sup>178</sup> Gribnau, J.L.M., *Grenzen aan instrumentalisering*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/807, par. 2.

<sup>179</sup> Rijkers, A.C., *Berlusconiase belastingwetgeving*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2009/2031.

<sup>180</sup> Caminda, C.L.J. en Ros, A.P., *Belastingfaciliteiten*, Jaarboek overheidsfinanciën 2012, hoofdstuk 7, Wim Drees Stichting voor Openbare Financiën, 2012, blz. 158.

<sup>181</sup> Niessen, R.E.C.M., *De rechter en de belastingwetgever*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2013/732.

Jansen is van mening dat: *'Het instrumentalisme leidt tot verschraling van de fiscale rechtsbeginselen, compliceert de fiscale wetgeving aanzienlijk, holt de belastinggrondslag uit met als gevolg hoge tarieven en de effectiviteit van belastinguitgaven is nauwelijks te meten.'*<sup>182</sup> Gezien deze nadelen van instrumentele wetgeving is het nog meer van belang de wetgeving goed te onderbouwen en te beargumenteren voordat het wordt ingevoerd.

De mogelijkheid om de maatschappij te sturen middels instrumentele maatregelen binnen de fiscale wetgeving kent daarnaast ook zijn principiële en praktische grenzen.<sup>183</sup> De principiële grens houdt in dat het recht intrinsieke waarden behelst die niet voor andere inwisselbaar zijn. Instrumentele maatregelen zijn dus toegestaan, mits zij, kort gezegd, niet in strijd komen met de intrinsieke waarde van het recht. Het recht wordt ingezet om een bepaald doel te bereiken en vormt dan ook de norm waaraan de maatregel moet worden getoetst.<sup>184</sup> Bij de praktische grens gaat het om de effectiviteit en doelmatigheid. Het gebruik van instrumentele maatregelen om bepaalde doelen te bereiken lijkt niet zo slecht. Echter, bij nadere beschouwing lijkt de werking van instrumentele maatregelen overschat te worden.<sup>185</sup> Hier zijn verschillende argumenten voor te noemen. Ten eerste is het gedrag van burgers lastig te beïnvloeden, de maatschappij laat zich niet zo eenvoudig sturen. Ten tweede is het lastig om de effectiviteit en doelmatigheid van instrumentele maatregelen te toetsen.<sup>186</sup> Dit wordt ook genoemd door het Ministerie van Financiën: *'(...) op basis van wetenschappelijke studies en ex post en ex ante analyses [is het] buitengewoon moeilijk om in te gaan op de effectiviteit van de maatregelen. Ook uit internationale studies blijkt dat het moeilijk is om aan te geven wat het cadeau-effect van bepaalde maatregelen is en wat daadwerkelijk een toegevoegde waarde heeft.'*<sup>187</sup> Tevens ontbreken vaak data om de effecten te kunnen meten. Als laatste wordt de toename van de ingewikkeldheid van de

---

<sup>182</sup> Jansen, J.J.M., *'Het is uit de hand gelopen: over te ver doorgesloten instrumentalisering van het belastingrecht*, Rede, Erasmus Universiteit Rotterdam, Deventer: Kluwer, 2012 via Gribnau, J.L.M., *Instrumentalisme en vrijheid*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2012/517, par. 2.

<sup>183</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.1.

<sup>184</sup> Zie onder andere Gribnau, J.L.M., *Grenzen aan instrumentalisering*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/807.

<sup>185</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.2.

<sup>186</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.2.

<sup>187</sup> Kamerstukken II, 1998-1999, 26 452, nr. 3, blz. 5.

fiscale wetgeving genoemd. Hierdoor ontstaat rechtsonzekerheid, rechtsongelijkheid en een afname van de effectiviteit en doelmatigheid van de instrumentele maatregel.<sup>188</sup>

Jansen noemt in zijn afscheidsrede<sup>189</sup> verschillende nadelen van belastinguitgaven:<sup>190</sup>

1. Belastinguitgaven verschraken de algemene rechtsbeginselen;
2. Steeds ingewikkelder wordende fiscale wetgeving;
3. Cadeau-effect: een fiscale beloning voor gedrag dat ook zonder de fiscale prikkel al werd vertoond.

Het cadeau-effect, zoals hierboven genoemd, vormt een belangrijk aspect in de toets of sprake is van een afdoende rechtvaardiging. Daarnaast moet instrumentele wetgeving goed onderbouwd en gemotiveerd zijn. Ook is het belangrijk dat instrumentele wetgeving geëvalueerd wordt om te toetsen of het doel wel op een effectieve en proportionele manier wordt bereikt. Dit zal in onderstaande paragraaf en in paragraaf 5.2 bij de toetsing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW aan het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW dan ook terugkomen.

### **4.3.3 Toelichting toetsing**

#### **4.3.3.1 Algemeen**

Om te toetsen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW moet eerst worden nagegaan of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid.<sup>191</sup> Vervolgens moet worden nagegaan of sprake is van afdoende rechtvaardiging. Hiervan is volgens Hoogeveen sprake als zich een probleem voordoet voor de collectieve welvaart dat wordt veroorzaakt door marktfalen (noodzaak) en de gekozen maatregel op een effectieve en proportioneel doelmatige wijze bijdraagt aan het oplossen van dat probleem.<sup>192</sup> Rijkers stelt dat: '(...)

---

<sup>188</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.3.

<sup>189</sup> Verslag van de afscheidsrede van J.J.M. Jansen door Oenema, M.E. en Evers, M., *"Het is uit de hand gelopen"*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/452.

<sup>190</sup> Belastinguitgave wordt door het Ministerie van Financiën als volgt gedefinieerd: 'Een overheidsuitgave in de vorm van een derving of uitstel van belastingontvangsten, die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet.'

<sup>191</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 9.1.2.

<sup>192</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 9.1.2.

*instrumentele regelingen die niet of nauwelijks op hun gepretendeerde economisch gevolg zijn onderzocht of getoetst en dat gevolg niet of mogelijk niet hebben, (...) dan enkel een bepaalde groep [bevoordelen] (...) in strijd [komen] met de belofte die schuil gaat achter het gelijkheidsbeginsel van art. 1 GW.*<sup>193</sup>

Zoals in paragraaf 4.3.2 al genoemd is Niessen van mening dat instrumentele doelen gerechtvaardigd zijn indien ze niet disproportioneel fiscale grondbeginselen doorkruisen. Ze mogen niet verder reiken dan nodig om het desbetreffende doel te dienen.<sup>194</sup>

Naar mijn mening dienen, op basis van bovenstaande stukken, de volgende stappen te worden doorlopen voor de toets van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW:

1. (On)gelijke gevallen;
2. Afdoende rechtvaardiging, hiervan is sprake indien:
  - a. De noodzaak voor het algemeen belang vaststaat en sprake is van marktfalen;
  - b. De maatregel effectief is (degelijke onderbouwing en motivering); en
  - c. De maatregel proportioneel is.

Bovengenoemde stappen zullen in onderstaande deelparagrafen uitgebreid uitgewerkt worden.

#### **4.3.3.2 (On)gelijke gevallen?**

De eerste toets die moet plaatsvinden is of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid.<sup>195</sup> Het is niet eenvoudig om te bepalen wanneer sprake is van gelijke gevallen en wanneer niet. Loenen noemt: *'Aan de hand van welke maatstaf bepalen we of gevallen al dan niet gelijk zijn? Een zinnig antwoord op deze vergelijkbaarheidsvraag kan alleen gegeven worden in het licht van het doel dat men voor ogen heeft. Zo zijn mensen met een hoog inkomen in het kader van de verlening van een vergunning voor de bouw van een dakkapel 'gelijke gevallen' als mensen met een laag inkomen, terwijl bij de toepassing*

---

<sup>193</sup> Rijkers, A.C., *Rechtswaarden als economische waarden*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2008/1781.

<sup>194</sup> Niessen, R.E.C.M., *De rechter en de belastingwetgever*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2013/732.

<sup>195</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 9.1.2.

van de Bijstandswet het hebben van een hoog inkomen juist een uitermate relevant verschil oplevert ten opzichte van mensen met geen of een zeer gering inkomen.<sup>196</sup> Om te bepalen of sprake is van (on)gelijke gevallen is het doel dat men voor ogen heeft dus van belang.

Ook uit de definitie van het gelijkheidsbeginsel zoals genoemd in paragraaf 3.2.2 volgt dat differentiatie tussen gevallen juist van belang kan zijn. Zowel het formele als materiële gelijkheidsbeginsel komt daar in terug. Gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden, maar indien gevallen ongelijk zijn moet juist differentiatie plaatsvinden.

#### **4.3.3.3 Afdoende rechtvaardiging?**

##### **4.3.3.3.1 Noodzaak voor algemeen belang en marktfalen**

Wil er sprake zijn van een afdoende rechtvaardiging dan is het eerste vereiste dat de noodzaak voor het algemeen belang vaststaat en dat sprake is van marktfalen. De noodzaak voor het algemeen belang staat vast indien een probleem bestaat voor de collectieve welvaart<sup>197</sup>. Een collectief welvaarsprobleem is een probleem dat iedereen raakt.<sup>198</sup> De overheid kan ingrijpen indien een collectief welvaartsprobleem wordt geconstateerd. De reden voor het collectief welvaartsprobleem is echter van belang. Het uitgangspunt is namelijk dat de overheid alleen hoeft in te grijpen indien het welvaartsprobleem wordt veroorzaakt door marktfalen en de markt zelf de zaken niet op orde krijgt.<sup>199</sup> Dit erkent ook de minister van Financiën: *'Bij legitimiteit gaat het om de vraag of er een reden is voor overheidsingrijpen. Dit hangt primair af van de vraag of de markt suboptimale uitkomsten oplevert.'*<sup>200</sup> Het kan bijvoorbeeld ook zo zijn dat een bank een niet-rendabele onderneming geen financiering wil verstrekken waardoor de onderneming uiteindelijk gestaakt moet worden. Deze natuurlijke selectie draagt juist bij aan de collectieve welvaart. Indien echter rationeel gezien geen reden bestaat om financiering te weigeren aan een rendabele

---

<sup>196</sup> Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 18.

<sup>197</sup> In dit onderzoek gaat het om de materiële welvaart, de meetbare welvaart. Het gaat om de beschikbaarheid van goederen en diensten die op markten verhandelbaar zijn en een prijs krijgen (bijv. welstand en productiviteitsgroei). Elementen als vrije tijd, milieukwaliteit e.d. zijn hierin niet meegenomen.

<sup>198</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.4.

<sup>199</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.2.3.

<sup>200</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 949, nr. 1, blz. 41-42.

onderneming is wel sprake van marktfalen. Dit kan een reden zijn voor de overheid om in te grijpen op de kapitaalmarkt. Stiglitz onderscheidt verschillende vormen van marktfalen.<sup>201</sup>

- *Ontbreken perfecte concurrentie*: bij perfecte concurrentie heeft niemand in de markt macht en zijn alle prijzen een gegeven. Dit bestaat in de werkelijkheid niet.
- *Behoeft aan publieke goederen*: sommige goederen worden niet door de markt geproduceerd, die komen niet op de markt tot stand (bijvoorbeeld defensie en dijken).
- *Positieve en negatieve externe effecten*: positieve en/of negatieve neveneffecten die niet in de prijs zijn inbegrepen.
- *Onvolledige markten (bijvoorbeeld verzekerings- en kapitaalmarkt)*: sommige producten kunnen niet worden verkocht. Kapitaalmarktimperfecties.
- *Onvolledige informatie*: niet iedereen beschikt over dezelfde hoeveelheid informatie. Zowel burgers, bedrijven als de overheid beschikken over onvolledige en asymmetrische informatie.
- *Werkloosheid en andere macro-economische verstoringen*.

Voor dit onderzoek is het marktfalen in de zin van onvolledige markten en de positieve en negatieve externe effecten van belang.<sup>202</sup> Indien op de kapitaalmarkt geen financiering kan worden verkregen voor een bedrijfsovername terwijl rationeel gezien geen redenen zijn om de financiering te weigeren, is sprake van marktfalen.<sup>203</sup> Met betrekking tot de positieve en negatieve externe effecten gaat het om de vraag of bedrijfsoverdrachten voor- en/of nadelen opleveren voor partijen die niet direct bij de overdracht betrokken zijn.<sup>204</sup>

Een collectief welvaartsprobleem dat wordt veroorzaakt door marktfalen kan dus worden voorkomen of verminderd indien de overheid hiervoor bepaalde maatregelen treft.<sup>205</sup> Het

---

<sup>201</sup> Stiglitz, J.E., *Economics of the public sector*, New York/London: W.W. Norton & Company, 2000, blz. 77-85.

<sup>202</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 28-39.

<sup>203</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.2.3.

<sup>204</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 27.

<sup>205</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.2.3.

collectief welvaartsprobleem moet echter wel op een dusdanige manier worden opgelost dat iedereen daarvan profiteert.<sup>206</sup>

#### **4.3.3.3.2 Effectiviteit (degelijke onderbouwing en motivering)**

Een faciliteit die aan een beperkte groep belastingplichtigen wordt verleend moet de collectieve welvaart dienen aangezien anders een cadeau-effect ontstaat. Om dit te kunnen beoordelen dient eerst te worden nagegaan of de faciliteit effectief is. Onder effectiviteit dient te worden verstaan dat een faciliteit een oplossing moet bieden voor het geconstateerde probleem.<sup>207</sup> Om te bepalen of de faciliteit een oplossing biedt voor het geconstateerde probleem is het naar mijn mening belangrijk dat de faciliteit degelijk is onderbouwd, gemotiveerd en onderzocht. Dit is zowel bij de invoering van de maatregel, als bij de evaluatie na invoering van belang.

De faciliteit is niet rechtvaardig indien de faciliteit wel effectief is maar niet doelmatig. Er wordt dan als het ware een te groot middel ingezet om het doel te bereiken wat niet bijdraagt aan de collectieve welvaart. Hierdoor kunnen namelijk verschillende negatieve gevolgen optreden. Zo kunnen belastingplichtigen gebruik maken van de maatregel terwijl dit economisch gezien niet rationeel is. Ook gaan de extra kosten voor dit te grote middel ten koste van andere belastingplichtigen. Om te kijken of deze effecten optreden is het van belang de faciliteit ook na de invoering te evalueren en te toetsen. *'Belastingplichtigen hebben als financiers van instrumentele wetgeving bij uitstek recht op een gefundeerde onderbouwing van de maatregel in termen van noodzaak en effectiviteit. In de praktijk blijft een kritische toetsing echter vaak achterwege.'*<sup>208</sup>

#### **4.3.3.3.3 Proportionaliteit**

Vervolgens moet worden beoordeeld of de faciliteit niet verder gaat dan nodig. Indien hetzelfde resultaat ook kan worden bereikt met een minder vergaande maatregel, dient die maatregel te worden gekozen. Hoogeveen is van mening dat: *'(...) de maatregel moet –*

---

<sup>206</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.4.

<sup>207</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.4.

<sup>208</sup> Beer, A.M.A. de, *(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1242, par. 3.

*direct of indirect – ten goede komen aan iedereen. Gebeurt dat niet, dan ontstaat het gevaar dat privileges worden verleend.*<sup>209,210</sup>

In artikel 198 van de GW van 1815 was opgenomen dat op het gebied van belastingen geen privileges konden worden verleend. Bij de grondwetsherziening in 1983 is dit artikel uit de GW gehaald omdat het gelijkheidsbeginsel in artikel 1 GW is opgenomen en daarmee zijn fundamentele plaats in de Nederlandse rechtsorde heeft erkend. Dit maakte een apart gelijkheidsbeginsel voor belastingheffing overbodig.<sup>211</sup> *Art. 1 GW dwingt noch tot het meten van de meetbare dimensies van het economische leven noch waarborgt het de kwalitatieve dimensie waarover het rept. Wat dat laatste betreft, kan de belastingplichtige er niet op vertrouwen dat de wetgever hem niet zal benadelen ten gunste van anderen.*<sup>212</sup>

In paragraaf 5.2 zal de hierboven genoemde toets aan artikel 1 GW worden uitgevoerd op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW.

#### **4.4 Conclusie/samenvatting**

In Nederland is op grond van artikel 120 GW geen rechtstreekse constitutionele toetsing mogelijk van formele wetten door de rechter. Sinds 1983 bestaat al discussie over de constitutionele toetsing in Nederland. Drie belangrijke punten hierbij zijn of de toetsing dient plaats te vinden door de wetgever en de rechter, daarnaast is ook de vraag wat de omvang moet zijn van de constitutionele toetsing. De laatste vraag betreft die welke rechterlijke instanties bevoegd zouden moeten worden om de constitutionele toets uit te voeren. Momenteel zijn twee tegenstrijdige wetsvoorstellen aanhangig over deze constitutionele toetsing. Taverne wil met zijn wetsvoorstel de procedure voor de vaststelling van de rechtstreekse werking van een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties aanpassen. Het wetsvoorstel Halsema houdt in dat iedere rechter bevoegd moet worden om bepaalde, in de wet vastgelegde artikelen, te toetsen aan de GW. Indien het wetsvoorstel Halsema aangenomen zou worden, wordt het voor de rechter mogelijk om formele wetten te toetsen aan, onder andere, artikel 1 GW.

---

<sup>209</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.4.

<sup>210</sup> Ook indien de noodzaak van de maatregel niet vaststaat en desondanks vergaande maatregelen worden getroffen, ontstaat privilegegevaar. Het treffen van (vergaande) maatregelen die niet noodzakelijk zijn, leidt immers tot een cadeau-effect.

<sup>211</sup> Gribnau, J.L.M., *Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2000/902, par. 6.

<sup>212</sup> Rijkers, A.C., *Rechtswaarden als economische waarden*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2008/1781.



Met betrekking tot de wenselijkheid van de instrumentele wetgeving kan worden geconcludeerd dat er verschillende voor- en nadelen en principiële en praktische grenzen aan zitten. Instrumentele maatregelen moet goed zijn onderbouwd en gemotiveerd. Daarnaast is het ook belangrijk dat instrumentele wetgeving geëvalueerd wordt om te toetsen of het doel wel op een effectieve en proportionele manier wordt bereikt.

De stappen die moeten worden doorlopen om de toets aan artikel 1 GW uit te voeren zijn dat eerst moet worden nagegaan of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid. Vervolgens moet worden nagegaan of sprake is van een afdoende rechtvaardiging. Naar mijn mening is sprake van een afdoende rechtvaardiging indien de noodzaak voor het algemeen belang vaststaat en sprake is van marktfalen. Ook moet de maatregel effectief (degelijke onderbouwing en motivering) en proportioneel zijn.

In het volgende hoofdstuk wordt deze toets voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW uitgevoerd.

## **Hoofdstuk 5: Toetsing en aanbevelingen/oplossingen**

### **5.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk wordt eerst de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW getoetst aan het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW. Hierbij wordt getoetst of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid (deelvraag 1). Indien hiervan sprake is, wordt vervolgens nagegaan of hier een afdoende rechtvaardiging voor bestaat (deelvraag 2, 3 en 4). Daarna worden de aanbevelingen en oplossingen met betrekking tot de uitkomst van deze toets toegelicht. Eerst komt de constitutionele toetsing aan bod (deelvraag 5). Daarna wordt het rechtsherstel besproken (deelvraag 6) waarna de aanbevelingen en oplossingen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW zelf zullen worden toegelicht (deelvraag 7). In de laatste paragraaf wordt een conclusie/samenvatting van dit hoofdstuk gegeven.

### **5.2 Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW getoetst aan artikel 1 GW**

#### **5.2.1 Inleiding**

Om te toetsen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW moet eerst worden nagegaan of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die verder gaat dan de mate van hun ongelijkheid. Vervolgens moet worden nagegaan of sprake is van een afdoende rechtvaardigingsgrond. Hiervan is naar mijn mening sprake indien de noodzaak voor het algemeen belang vaststaat en sprake is van marktfalen. Ook moet de maatregel effectief (degelijke onderbouwing en motivering) en proportioneel zijn.

#### **5.2.2 (On)gelijke gevallen?**

Op basis van artikel 1 SW wordt erf- of schenkbelasting geheven over de waarde van al hetgeen krachtens erfrecht of krachtens schenking wordt verkregen. De staatssecretaris was in 1993 nog van mening dat al hetgeen krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen als gelijke gevallen moet worden aangemerkt: *'Nadere faciliteiten die bijvoorbeeld 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 verkregen wordt (vgl. artikel 1).<sup>213</sup> Ook in 2004 noemt de staatssecretaris letterlijk dat sprake is van een ongelijke behandeling: *‘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.’*<sup>214</sup> In 2004 geeft de staatssecretaris aan dat: *‘De algemene notie is dat vererving of schenking van bedrijfsvermogen niet principieel anders is dan de vererving of schenking van ander vermogen. Het invoeren van een apart tarief of een volledige vrijstelling voor de schenking of vererving van ondernemingsvermogen ligt dan ook niet in de rede.’*<sup>215</sup>

De staatssecretaris is in 2009 echter van mening dat de verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen niet vergelijkbaar zijn.<sup>216</sup> Als argument wordt aangedragen dat ondernemingsvermogen vastzit in de onderneming. Dit is naar mijn mening geen valide argument, ook andere vermogensvormen kunnen niet liquide zijn (bijvoorbeeld onroerend goed) waardoor het niet eenvoudig kan zijn om direct de erf- of schenkbelasting te betalen. Daarnaast is niet bij elke bedrijfsoverdracht sprake van beperkt beschikbare liquide middelen om de erf- of schenkbelasting te voldoen. Ook indien er wel voldoende liquide middelen zijn, kan toch een beroep worden gedaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. De staatssecretaris noemt daarnaast het argument dat er voor ondernemers een ‘level playing field’ in vergelijking tot multinationals moet worden gecreëerd.<sup>217</sup> Dit is naar mijn mening geen argument waaruit blijkt dat ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen niet als gelijke gevallen zijn aan te merken. De faciliteit is naar mijn mening niet geschikt om een ‘level playing field’ te creëren met multinationals. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is namelijk een zodanig specifieke maatregel dat (alleen) hierdoor geen ‘level playing field’ kan ontstaan.

Van Vijfeijken is van mening dat: *‘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*

---

<sup>213</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 16 juni 1993, nr. AFP93/165, V-N 1993/2011, 3.

<sup>214</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14, blz. 38.

<sup>215</sup> Ministerie van Financiën, *Rapport Bedrijfsoverdracht; Continuïteit door fiscaliteit*, par. 4.3.1, Kamerstukken II, 2003- 2004, 28 607, nr. 66. Zie ook V-N 2004/37.7.

<sup>216</sup> Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 15, blz. 3.

<sup>217</sup> Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 15, blz. 3.

*beoordeeld vanuit het perspectief van de Successiewet. Het doel van de Successiewet is om verkrijgenden 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.*<sup>218</sup>

Zwemmer is echter van mening dat: *'In het door Rechtbank Breda<sup>219</sup> berechte geval moest de vergelijkbaarheid worden beoordeeld van ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen. Beide vermogensvormen zijn in het algemeen goed van elkaar te onderscheiden, kennen eigen fiscale regels en komen derhalve niet zonder meer in aanmerking voor een gelijke behandeling. Dat ondernemingsvermogen voor de heffing van erfbelasting veel gunstiger wordt behandeld dan beleggingsvermogen, rechtvaardigt derhalve geen geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel.*<sup>220</sup> Dit is naar mijn mening onjuist. Op basis van artikel 1 SW wordt belasting geheven over al wat krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen. Hieruit is op te maken dat de aard en hoedanigheid van hetgeen is verkregen in beginsel dus niet relevant is voor de SW.<sup>221</sup> Verkrijgingen van kwalificerend ondernemingsvermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW en verkrijgingen van andere vormen van vermogen zijn dan ook aan te merken als gelijke gevallen, aangezien ze beide verkrijgingen zijn op basis van artikel 1 SW.

Concluderend kan worden gesteld dat het doel van de SW is alles te belasten wat krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen. Verkrijgers van kwalificerend ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen zijn beide verkrijgingen op grond van artikel 1 SW. Verkrijgers van kwalificerend ondernemingsvermogen komen echter wel in aanmerking voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW, verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen daarentegen niet. Deze gelijke gevallen worden dan ook ongelijk behandeld. In de volgende subparagraaf zal worden beoordeeld of hier een afdoende rechtvaardiging voor bestaat.

---

<sup>218</sup> Vijfeijken, I.J.F.A. van, *De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel*, In: Principeel belastingrecht; Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011, par. 3.2.

<sup>219</sup> Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/5509, V-N 2012/43.20.

<sup>220</sup> Zwemmer, J.W., *Toetsing door de rechter aan het gelijkheidsbeginsel*, Met oog voor detail, Liber Amicorum mr. J.W. van den Berge, 2013, hoofdstuk 32.

<sup>221</sup> Sar, B.M. van der, *De vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit – Over (on)gelijkheid en 'fair balance'*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2013/6961.

### 5.2.3 Afdoende rechtvaardiging?

In deze subparagraaf wordt getoetst of er afdoende rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen. Hiervan is naar mijn mening sprake als de noodzaak voor het algemeen belang vaststaat (waarbij sprake is van marktfalen) en de maatregel effectief (degelijke onderbouwing en motivering) en proportioneel is.

#### 5.2.3.1 Noodzaak voor algemeen belang en marktfalen

De noodzaak voor het algemeen belang staat vast indien er een probleem bestaat voor de collectieve welvaart. Een probleem voor de collectieve welvaart doet zich bij bedrijfsopvolgingen voor indien rendabele ondernemingen als gevolg van belastingheffing moeten worden gestaakt.<sup>222</sup> Daarnaast is het ook niet in het belang van de collectieve welvaart om niet rendabele ondernemingen voort te laten bestaan.<sup>223</sup>

Uit het onderzoek van Grossmann en Strulik<sup>224</sup> blijkt dat: *‘De onderzoekers wijzen erop dat in het debat over successiebelastingen een leidende gedachte is – ook bij de Europese Commissie – dat successiebelastingen kunnen leiden tot staking van ondernemingen. Dat laatste zou maatschappelijk tot reële efficiëncynadelen voeren. Een voorkeursbehandeling van binnen de familie voortgezette bedrijven leidt volgens de auteurs echter ook tot efficiëncynadelen. Managementkwaliteiten vererven immers niet en onderzoek heeft uitgewezen dat deze kwaliteiten bij opvolgers binnen de familie teruglopen naar het gemiddelde. (...) Het onderzoek voert hen tot de conclusie dat fiscale facilitering van voortgezette familiebedrijven geen aanbeveling verdient. In het gunstige geval heeft de facilitering macro-economisch geen effect. Het verhoogt in dat geval het algemeen welvaartsniveau niet maar bewerkt wel welvaartsverschuivingen ten nadele van werknemers. In het slechtste geval – de auteurs spreken van ‘disastrous’ – daalt het algemene welvaartsniveau, zowel van voortzettende erfgenamen als van werknemers als – de auteurs leggen hier veel nadruk op – van de derde generatie. De welvaart van kinderen van laaggekwalificeerde voortzetters daalt met bijna 40% ongeacht of zij zelf hoog gekwalificeerd zijn en het familiebedrijf weer opbouwen of laag gekwalificeerd zijn en het*

---

<sup>222</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.2.2.

<sup>223</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 9.3.3.2.

<sup>224</sup> Grossmann, V. en Strulik, H., *‘Should continued family firms face lower taxes than other estates?’*, Leibniz Universität Hannover, Discussion paper nr. 387, versie januari 2009, ISSN 0949-9962.

*bedrijf verkopen.*<sup>225</sup> Hieruit is naar mijn mening op te maken dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW geen of negatieve effecten heeft op de collectieve welvaart. Dit onderzoek vormt dan ook een aanwijzing dat de overheid niet via de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW moet ingrijpen indien wordt gekeken naar de collectieve welvaart.

Indien rendabele ondernemingen worden gestaakt kan dit leiden tot verlies aan productief vermogen, werkgelegenheid, kennis, bestaande netwerken en tot reële efficiëncynadelen.<sup>226</sup> Het staken van een onderneming kan ook nadelig zijn voor leveranciers, afnemers en werknemers. Dit leidt tot zowel een individueel als collectief welvaartsverlies.<sup>227</sup> Uit verschillende onderzoeken<sup>228</sup> blijkt echter dat bovengenoemde negatieve externe effecten economische verliezen op de korte termijn zijn. Het effect op de lange termijn is echter onduidelijk. De minister van Economische Zaken noemt: *'In werkelijkheid leiden niet alle opheffingen tot inactiviteit, maar maken ondernemers na opheffing een doorstart en richten ze een nieuwe onderneming op of gaan ze in loondienst werken. Hun personeel blijft bij opheffing veelal ook niet langdurig werkloos, maar vindt een nieuwe betrekking bij een andere werkgever of start zelf een onderneming. Dit proces wordt ook wel 'creatieve destructie' genoemd en dit geeft een sterke impuls aan de vitaliteit van de economie.*<sup>229</sup> Tigelaar-Klootwijk trekt hieruit de conclusie dat het bestaan van positieve externe effecten door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW op de lange termijn empirisch niet is onderbouwd en dat het subsidiëren van bedrijfsoverdrachten moeilijk kan worden gelegitimeerd op basis van externe effecten.<sup>230</sup> Naar mijn mening kan op basis van deze onderzoeken inderdaad worden geconcludeerd dat er geen sprake is van marktfalen in de

---

<sup>225</sup> Rijkers, A.C., *Berlusconiaanse belastingwetgeving*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2009/2031.

<sup>226</sup> Zie onder andere Geerts, A. Herrings, W.J.A. en Peek, M.J.P.M., *Nieuw perspectief na eigendomswisseling in het MKB - Eigendomswisselingen in drie Europese regio's nader bezien*, Economisch Bureau ING, MKB-special februari 2004. Zie ook Oudmaijer, S.C., *Kenmerken van overnemers versus ondernemers*, Zoetermeer: EIM, oktober 2006, blz. 4. Het genoemde verlies aan productief vermogen en de reële efficiëncynadelen zijn ontleend aan Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.2.2. De oorspronkelijke bron is niet benaderbaar.

<sup>227</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.2.2.

<sup>228</sup> Zie bijvoorbeeld Oudmaijer, S.C., *Kenmerken van overnemers versus ondernemers*, Zoetermeer: EIM, oktober 2006, blz. 4.

<sup>229</sup> Brief van de minister van Economische Zaken aan de Tweede Kamer van 23 november 2012 naar aanleiding van Kamervragen over economische kosten van mislukte bedrijfsoverdrachten.

<sup>230</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 29.

zin van externe effecten. Dit rechtvaardigt dan ook geen ingrijpen door de overheid middels de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW.

De andere vorm van marktfalen bij bedrijfsoverdrachten is de onvolledige markten, specifiek de gebrekkig werkende kapitaalmarkt. Zowel de overdrager als de overnemer/verkrijger kunnen aangewezen zijn op de kapitaalmarkt. Bij de overdrager kan het gaan om een te betalen IB-claim, bij de overnemer/verkrijger kan het gaan om te betalen schenk- of erfbelasting of om de koopsom.<sup>231</sup> Dit kan tot continuïteitsproblemen leiden. Uit verschillende onderzoeken<sup>232</sup> blijkt dat MKB-ondernemingen moeite hebben om financieringen af te sluiten. Tigelaar-Klootwijk concludeert dan ook *'dat MKB-ondernemingen zeer zeker geconfronteerd kunnen worden met een gebrekkig werkende kapitaalmarkt'*.<sup>233</sup> Het verkrijgen van een financiering voor een bedrijfsoverdracht is nog lastiger.<sup>234</sup> 99% van alle ondernemingen in de EU zijn MKB-ondernemingen.<sup>235</sup> Doordat uit onderzoeken blijkt dat MKB-ondernemingen moeite hebben financieringen af te sluiten en 99% van de ondernemingen MKB-ondernemingen zijn, kan de conclusie worden getrokken dat sprake is van een gebrekkig werkende kapitaalmarkt. Ingrijpen door de overheid is dan ook gerechtvaardigd. Het moet hierbij echter wel gaan om rendabele ondernemingen, want zoals eerder al genoemd leidt het voortzetten van niet rendabele ondernemingen tot een collectief welvaartsverlies.

### **5.2.3.2 Effectiviteit (degelijke onderbouwing en motivering)**

De wetgever heeft door de jaren heen verschillende rechtvaardigingsgronden genoemd voor de invoering en/of verhoging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Zoals in paragraaf 2.2 genoemd was het vanuit het algemeen sociaal-economisch belang gezien onwenselijk als de onderneming gestaakt of geforceerd verkocht moest worden. Hierdoor zou een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit kunnen ontstaan. Daarnaast werden ook het

---

<sup>231</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 30.

<sup>232</sup> Zie onder andere Braaksma, R., Verhoeven, W e.a., *Financieringsmonitor 2013-1. Onderzoek naar de financiering van het Nederlandse bedrijfsleven*, Zoetermeer: EIM, 2013, blz. 22.

<sup>233</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 35.

<sup>234</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 35. Zo ook Meijaard, J., *Overnemen is vaak beter dan 'vers' starten*, Zoetermeer: EIM, 2007, blz. 3. Meijaard concludeert dat de financiering een belemmering vormt om te starten via de overname van een bestaand bedrijf.

<sup>235</sup> Mededeling van de Europese Commissie inzake het communautair Lissabon-programma uitvoeren: Een moderne KMO-beleid voor groei en werkgelegenheid: 12, (COM(2005) 551 def.), blz. 3.

algemeen belang dat gemoed is met de continuïteit van ondernemingen en het voorkomen van liquiditeitsproblemen genoemd als rechtvaardigingsgronden.

De Beer is van mening: *'Belastingplichtigen hebben als financiers van instrumentele wetgeving bij uitstek recht op een gefundeerde onderbouwing van de maatregel in termen van noodzaak en effectiviteit. In de praktijk blijft een kritische toetsing echter vaak achterwege.'*<sup>236</sup> Naar mijn mening is dit ook het geval bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW.

De wetgever baseert zijn mening op, het in paragraaf 2.2.2 al toegelichte, onderzoek van Burgerhart, Hoogeveen en Egger<sup>237</sup>.<sup>238</sup> Dit onderzoek is gehouden onder fiscalisten en civilisten. Dit zorgt er naar mijn mening al voor dat het niet als een degelijk onderzoek kan worden aangemerkt om het bestaan en/of verhogen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit op te baseren. Daarnaast volgt uit dit onderzoek, wat de staatssecretaris echter niet meldt, dat een uitstel van betalingsregeling ook voldoende zou zijn.

Naar aanleiding van een motie van Van Vroonhoven<sup>239</sup> is het rapport 'Bedrijfsoverdracht, continuïteit door fiscaliteit'<sup>240</sup> verschenen. Hierin wordt genoemd: *'In zijn algemeenheid geldt voor de fiscale behandeling van bedrijfsoverdrachten dat de fiscale heffing geen beletsel mag zijn voor economisch gewenste bedrijfsoverdrachten. Indien de liquiditeitspositie van de overdrager niet gelijk opgaat met het moment waarop belasting betaald moet worden, kan sprake zijn van een belemmering. Hieruit volgt echter niet automatisch dat er voor de fiscus een rol is weggelegd als financier van bedrijfsoverdrachten. Terughoudendheid is namelijk gepast indien het zou gaan om liquiditeitsproblemen die in wezen neerkomen op financieringsproblemen.'*<sup>241</sup> Ook wordt in het rapport aangegeven dat de fiscale aspecten van een bedrijfsoverdracht niet een majeur knelpunt is.<sup>242</sup> Dit is naar mijn mening een degelijk onderzoek wat de wetgever kan gebruiken voor zijn motivering. Er wordt niets gedaan met de punten uit dit onderzoek. De faciliteit wordt in de jaren daarna juist steeds verder verhoogd zonder dat nader onderzoek naar eventuele andere aspecten,

---

<sup>236</sup> Beer, A.M.A. de, *(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1242, par. 3.

<sup>237</sup> Burgerhart, W., Hoogeveen, M.J. en Egger, J.I.M, *Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten: een praktijkonderzoek*, Tilburg: BDO Camps Obers.

<sup>238</sup> Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 13, blz. 35-36.

<sup>239</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 28 607 en 28 608, nr. 49.

<sup>240</sup> Zie V-N 2004/37.7.

<sup>241</sup> Zie V-N 2004/37.7, par. 2.3.

<sup>242</sup> Zie V-N 2004/37.7, par. 2.3.



dan de liquiditeitsproblemen, wordt gedaan. Want zoals uit dit onderzoek blijkt, moet er juist terughoudend worden opgetreden indien het alleen gaat om financieringsproblemen. Naar mijn mening moet dan worden aangetoond dat het niet alleen gaat om financieringsproblemen wil de faciliteit verder worden verhoogd.

De Haan is van mening dat aangezien de fiscaliteit niet geldt als majeur knelpunt bij bedrijfsoverdrachten, uitbreiding van de fiscale faciliteiten zinloos is, gezien vanuit het verklaarde doel van de regeling.<sup>243</sup> Er kan niet worden gezegd dat: *'(...) een legitieme beleidsdoelstelling ontbreekt bij de bedrijfsopvolgingsregeling, gezien de aandacht van de wetgever voor de rechtvaardiging voor het gemaakte onderscheid bij de invoering van de regeling.'*<sup>244</sup> De overheid kan dan wel aandacht hebben geschonken aan de rechtvaardiging, maar een degelijke onderbouwing ontbreekt. De noodzaak voor het algemeen belang staat vast door de gebrekkig werkende kapitaalmarkt.

Uit paragraaf 2.2 is op te maken dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is ingevoerd en (steeds verder is) verhoogd is zonder dat de overheid gedegen onderzoek heeft laten doen naar eventuele liquiditeitsproblemen. Ook het versturende effect van de belastingheffing op de continuïteit van de onderneming is op geen enkele adequate wijze door de overheid vastgesteld.<sup>245</sup> Signalen uit de praktijk gaven volgens de staatssecretaris aan dat de vrijstelling als belemmerend werd ervaren. Uit de hele parlementaire geschiedenis is op te maken dat diverse belangenorganisaties een grote invloed hebben gehad op de fiscale faciliteiten in de SW. Deze signalen zijn nooit daadwerkelijk onderbouwd. Hierdoor is de (verruiming van de) bedrijfsopvolgingsfaciliteit op geen enkele wijze aannemelijk gemaakt. Aangezien het gaat om substantiële vrijstellingen had de wetgever meer zorgvuldigheid in acht moeten nemen.<sup>246</sup> Daarnaast verlaagt de vrijstelling de belastingopbrengsten en moeten de kosten dus indirect door de andere belastingplichtigen in Nederland worden

---

<sup>243</sup> Haan, A. de, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Fiscale Wet- en Regelgeving, nr. 7, Deventer: Kluwer, 2007, par. 5.3.1.2.b.

<sup>244</sup> Haan, A. de, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Fiscale Wet- en Regelgeving, nr. 7, Deventer: Kluwer, 2007, par. 5.3.1.2.a.

<sup>245</sup> Beer, A.M.A. de, *(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1242.

<sup>246</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 9.5.2.

opgebracht. Hierdoor zou een vrijstelling niet lichtvaardig moeten worden ingevoerd of verruimd.<sup>247</sup>

Er zijn echter andere onderzoeken verschenen die het tegenovergestelde van de onderbouwing van de wetgever bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW bewijzen. Uit het onderzoek van Vernooij<sup>248</sup> volgt: *‘Uit de berekeningen volgt dat bij gewone verkoop zowel gezonde als zwakke ondernemingen in beduidend slechte financiële posities terechtkomen. Vererven de ondernemingen daarentegen en worden de fiscale faciliteiten ingezet dan verandert de financiële positie van die ondernemingen hoegenaamd niet. Gezonde ondernemingen die op zakelijke wijze worden overgedragen aan derden dreigen dus in de problemen te komen. Zwakke ondernemingen die om niet overgaan in de familiesfeer worden door fiscale faciliteiten gesauveerd. Ten aanzien van vererving van ondernemingen kan op basis van dit onderzoek het volgende worden opgemerkt. Indien gezonden ondernemingen vererven zonder fiscale faciliteiten blijkt de solvabiliteitspositie niet ongezond te worden. Evenmin dreigt in de onderzochte gevallen na overgang faillissementsgevaar voor gezonde ondernemingen. Wel komen sommige ondernemingen net onder het absoluut veilige kengetal te liggen. In het verlengde hiervan ligt de constatering dat vrijstelling van successierecht geenszins noodzakelijk is. In combinatie met de doorschuiffaciliteiten in de inkomstenbelasting zal betalingsuitstel voldoende zijn om het voortbestaan van die ondernemingen niet in gevaar te brengen.’* Hieruit is naar mijn mening op te maken dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet noodzakelijk is. De faciliteit hoeft daarnaast zeker niet zo ruim te zijn als dat de faciliteit nu is. Een uitstel van betalingsregeling wordt door de auteur voldoende geacht.

Hoogeveen heeft een successierechtdossieronderzoek verricht over de jaren 2002 tot en met 2005.<sup>249</sup> Uit dit onderzoek bleek dat in iets meer dan 31% van de gevallen de nalatenschap onvoldoende vrije middelen bevatte om het successierecht te kunnen voldoen. In 69% van de gevallen bleek sprake te zijn van een cadeau-effect aangezien het

---

<sup>247</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 9.5.2.

<sup>248</sup> Vernooij, M., *‘Het effect van de fiscale faciliteiten op de financieerbaarheid van de bedrijfsopvolging in het MKB*, Masterthesis fiscale economie, UvT, juli 2009 via Rijkers, A.C., *Berlusconiaanse belastingwetgeving*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2009/2031.

<sup>249</sup> Hoogeveen, M.J., *Fiscale bedrijfsopvolgingsbeleid is onder de maat*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemerschap, nr. 2012/118, par. 7.2.3.

verschuldigde successierecht uit de nalatenschap voldaan had kunnen worden. Tevens is uit het onderzoek gebleken dat de voortzetters in 56% van de gevallen over onvoldoende vrije middelen beschikten en in 44% van de gevallen voldoende middelen had om de te betalen belasting te voldoen.<sup>250</sup> Zoals ook in het onderzoek wordt genoemd rechtvaardigt dit geen vrijstelling voor alle gevallen. Daarnaast is er sprake van een cadeau-effect. Een kleine groep belastingplichtigen heeft een privilege ten koste van anderen, terwijl daarvoor onvoldoende redenen bestaan.<sup>251</sup> Dit onderzoek bewijst naar mijn mening dan ook het tegenovergestelde voor de verdere verhoging van de faciliteit. Uit dit onderzoek kan wel worden geconcludeerd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW effectief is om eventuele liquiditeitsproblemen op te lossen. Hoogeveen geeft in dit onderzoek echter meerdere redenen waarom zij vindt dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet effectief is. Als eerste reden noemt ze dat het bereik van de vrijstelling klein is, het gaat immers alleen om gevallen waarbij sprake is van schenking of vererving. Ook geeft het belastingplichtigen een verkeerde prikkel, ze zoeken de faciliteit meer op in plaats van dat het hun overkomt. Als tweede reden noemt ze dat de fiscale maatregelen zo min mogelijk effect moeten hebben op de bedrijfseconomische beslissing van de overdrager aan wie, op welke wijze, en op welk tijdstip de overdracht van de onderneming plaatsvindt. Alleen in dat geval is sprake van zo maximaal mogelijke neutrale uitwerking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Dit is echter niet het geval aangezien de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een verkeerde stimulans geeft aan de overdrager. Als laatste reden noemt ze dat de regeling nodeloos ingewikkeld wordt.<sup>252</sup> Naar mijn mening zijn dit echter meer argumenten die aangeven dat de faciliteit niet op een goede manier is vormgegeven. Het is naar mijn mening moeilijk te ontkennen dat de huidige (zeer ruime) faciliteit een oplossing vormt voor de liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan.

Naar mijn mening kan worden geconcludeerd dat de faciliteit nooit goed is onderbouwd en gemotiveerd waardoor de effectiviteit van de maatregel niet volledig vast staat. De faciliteit is momenteel echter zo ruim dat er wel vanuit kan worden gegaan dat op deze manier de

---

<sup>250</sup> Hoogeveen, M.J., *Fiscale bedrijfsopvolgingsbeleid is onder de maat*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemerschap, nr. 2012/118, par. 7.2.3.

<sup>251</sup> Hoogeveen, M.J., *Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland*, Tijdschrift Estate Planning, Volume 2012, nummer 5.

<sup>252</sup> Hoogeveen, M.J., *Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland*, Tijdschrift Estate Planning, Volume 2012, nummer 5.

liquiditeitsproblemen worden ondervangen. De faciliteit biedt dus wel een oplossing voor de liquiditeitsproblemen die ontstaan door een gebrekkig werkende kapitaalmarkt.

### **5.2.3.3 Proportionaliteit**

Proportionaliteit houdt in dat de faciliteit niet verder moet gaan dan noodzakelijk is. Indien hetzelfde resultaat ook kan worden bereikt met een minder vergaande maatregel, dient die maatregel te worden gekozen.<sup>253</sup>

In 2005 wordt genoemd dat een verdere verhoging of zelfs een volledige vrijstelling naar het oordeel van de staatssecretaris over zijn doel heen zou schieten. De vraag of sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel zou volgens de staatssecretaris dan ook terecht gesteld kunnen worden.<sup>254</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat er toen geen goede onderbouwing mogelijk was voor een verdere verhoging of volledige vrijstelling. Na 2005 is deze onderbouwing er verder niet geweest, maar zijn de vrijstellingspercentages wel degelijk verhoogd. De staatssecretaris noemt overleg met diverse maatschappelijke organisaties, waaruit bleek dat de op dat moment geldende faciliteit toch als belemmerend werd ervaren, als argument om de vrijstelling toch verder te verruimen.<sup>255</sup> Dit kan naar mijn mening geen argument zijn om een vrijstelling in te voeren en steeds te verhogen.

In het advies van de Raad van State bij de voorgenomen verhoging van 75% naar 90% wordt genoemd: *(...)Kern van de bedrijfsopvolgingsregeling is dat de schenk- en erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten. Met het wetsvoorstel wordt de regeling eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger. Daarnaast wordt de regeling meer toegesneden op het faciliteren van de overgang van 'echte' ondernemingen.*<sup>256</sup> Hieruit is op te maken dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ook van toepassing is geweest op 'niet-echte' ondernemingen. Dit benadrukt naar mijn mening dat er geen goede onderbouwing is voor de faciliteit. Toen de faciliteit ook nog van toepassing was op niet-echte ondernemingen was de faciliteit zeker niet proportioneel om het gestelde doel te bereiken en ging het verder dan nodig was.

---

<sup>253</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.5.3.

<sup>254</sup> Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14, blz. 38.

<sup>255</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 18.

<sup>256</sup> Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 4, blz. 3.

Ook de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is van mening dat de verhoging van de vrijstelling verder gaat dan nodig: *'De Orde is met de Raad van State van mening dat de verhoging van de vrijstelling (...) niet te verklaren is vanuit de voorkoming van de continuïteitsbedreiging als voor de betaling van de erf- of schenkbelasting liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken.'*<sup>257</sup>

Bij de vererving of schenking van bijvoorbeeld een 5%-aandelenpakket kan ook een volledige vrijstelling worden verkregen. In dit geval is het niet aannemelijk dat de continuïteit van de onderneming in gevaar komt door de te betalen erf- of schenkbelasting.<sup>258</sup> Daarnaast kan ook een beroep worden gedaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW zonder dat de onderneming liquiditeitsproblemen heeft door de te betalen erf- of schenkbelasting. Ook kent de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW geen maximum. Indien al sprake is van (beperkte) liquiditeitsproblemen, kan de faciliteit ook voor hetgeen niet onder de liquiditeitsproblemen valt, toegepast worden. Dit leidt tot het cadeau-effect, waardoor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW over zijn doel heen schiet en niet meer proportioneel is.

Naar mijn mening kan uit het hiervoor in paragraaf 5.2.3.2 toegelichte onderzoek van Hoogeveen worden geconcludeerd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit effectief is om eventuele liquiditeitsproblemen op te lossen. Het middel gaat naar mijn mening echter verder dan nodig, waardoor het niet het meest efficiënte middel is. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW, zeker de huidige, is echter niet proportioneel. In de jaren 2002 tot en met 2005 was er in een groot aantal gevallen sprake van een cadeau-effect. Dit effect is alleen maar groter geworden naarmate de vrijstelling verder is verhoogd. Daarnaast kan voor de 31% van de gevallen waarin de nalatenschap onvoldoende vrije middelen bevat om het successierecht te voldoen ook een andere, minder vergaande, oplossing worden aangedragen. Zo zou bijvoorbeeld een uitstel van betalingsregeling ook het gewenste effect kunnen bereiken. Liquiditeitsproblemen laten zich het beste oplossen

---

<sup>257</sup> Brief van de NOB aan de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer, 4 juni 2009, ad. Art. 35b SW, blz. 12.

<sup>258</sup> Vijfeijken, I.J.F.A. van, *De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel*, In: Principeel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011, par. 3.3.

via het verlenen van een kredietmaatregel.<sup>259</sup> Zie voor de uitgebreidere behandeling van de aanbevelingen en oplossingen paragraaf 5.3.

Er worden bij de verhogingen van de vrijstellingen door de jaren heen verschillende rapporten en onderzoeken genoemd door de wetgever waaruit moet blijken dat de op dat moment geldende vrijstelling niet hoog genoeg is. Deze rapporten en onderzoeken zijn echter geen goede objectieve onderzoeken zoals blijkt uit paragraaf 5.2.3.2. Andere onderzoeken komen namelijk tot andere uitkomsten en daarnaast zijn de onderzoeken die wel door de wetgever worden aangehaald niet objectief aangezien zij bijvoorbeeld onder belanghebbenden van de faciliteit hebben plaatsgevonden.

Daarnaast zijn er naar mijn mening ook andere, minder kostbare en meer op het concrete geval toegesneden oplossingen mogelijk om het beoogde doel te bereiken zonder een (bijna) volledige vrijstelling te verlenen.<sup>260</sup> Hier wordt in paragraaf 5.3.4 uitgebreider op ingegaan.

De noodzaak voor het algemeen belang staat vast aangezien sprake is van marktfalen door een gebrekkig werkende kapitaalmarkt. Er is sprake van een collectief welvaartsprobleem. Dit rechtvaardigt ingrijpen door de overheid. De huidige faciliteit is naar mijn mening zo ruim dat de effectiviteit van de faciliteit moeilijk ontkend kan worden. De liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan worden zeker verholpen. De faciliteit gaat echter veel verder dan nodig en is daardoor niet proportioneel. Het collectief welvaartsprobleem moet namelijk wel op een dusdanige manier worden opgelost dat iedereen daarvan profiteert.<sup>261</sup> Daarvan is bij de huidige faciliteit geen sprake, er is juist sprake van een cadeau-effect. Hierdoor kan worden geconcludeerd dat geen afdoende rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van verkrijgers van ondernemingsvermogen en van niet-ondernemingsvermogen. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is naar mijn mening dan ook in strijd met het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW.

Dit is een andere uitkomst dan uit het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013 volgt. Hier besliste de Hoge Raad dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW niet in strijd is met het

---

<sup>259</sup> Hoogeveen, M.J., *Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland*, Tijdschrift Estate Planning, Volume 2012, nummer 5.

<sup>260</sup> Rijkers, A.C., *Berlusconiaanse belastingwetgeving*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2009/2031.

<sup>261</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 2.4.4.

gelijkheidsbeginsel. Door de jurisprudentie die het EHRM heeft gewezen is er een strak keurslijf ontstaan voor de rechter bij de toetsing aan het EVRM. Dit heeft de rechter niet bij de toetsing aan artikel 1 GW. Dit verklaard dan ook een andere uitkomst van de toets. In de volgende paragraaf worden de aanbevelingen en oplossingen toegelicht die naar mijn mening de strijdigheid met artikel 1 GW weg kunnen nemen.

### **5.3 Aanbevelingen/oplossingen**

#### **5.3.1 Inleiding**

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is naar mijn mening in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW. In deze paragraaf worden dan ook oplossingen en aanbevelingen gegeven ten aanzien van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW. Zo komen de constitutionele toetsing en het rechtsherstel aan bod.

#### **5.3.2 Aanbevelingen/oplossingen constitutionele toetsing**

##### ***5.3.2.1 Aandachtspunten bij aanpassing constitutionele toetsing***

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is naar mijn mening in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW. De rechter is echter op grond van artikel 120 GW niet bevoegd deze toets uit te voeren. Hier kan verandering in komen indien het wetsvoorstel Halsema aangenomen wordt. Zoals blijkt uit paragraaf 4.2.3 zijn er verschillende aandachtspunten ten aanzien van de discussie over de constitutionele toetsing. De drie belangrijkste vragen met betrekking tot de constitutionele toetsing zijn wie er bevoegd moeten worden wetten te toetsen aan de GW, wat de omvang moet zijn van de constitutionele toetsing en welke rechterlijke instantie bevoegd zou moeten worden de toets aan de GW uit te voeren.

##### **5.3.2.1.1 Toetsing door de wetgever en de rechter?**

Zoals in paragraaf 4.2.3.1 is toegelicht zijn er verschillende opties voor wie de bevoegdheid krijgt tot toetsing van de wetten aan de GW. Op dit moment is alleen de wetgever bevoegd formele wetten te toetsen aan de GW. Verschillende argumenten kunnen worden aangedragen om ook de rechter bevoegd te maken wetten te toetsen aan de GW. Daarnaast zouden ook zowel de wetgever als de rechter bevoegd kunnen zijn deze toets te maken. Naar mijn mening is de beste optie om zowel de wetgever als de rechter bevoegd te maken om te toetsen aan de GW. De belangrijkste reden hiervoor is dat er zowel voor de invoering van de wet getoetst wordt door de wetgever, maar dat ook na de invoering van de wet door de rechter getoetst kan worden of deze in overeenstemming is met de GW. Hierdoor kan

goed worden ingespeeld op maatschappelijke ontwikkelingen. Daarnaast is ook de rechtsbescherming van de burgers van belang, willekeur wordt beperkt. Het argument dat de burgers geen invloed hebben op de benoeming van de rechters en dat de wetgever als enige de toets moet mogen maken omdat de wetgever democratisch gekozen is, is naar mijn mening niet juist. De rechter is op dit moment ook al bevoegd wetten te toetsen aan verschillende verdragen waardoor indirect ook al toetsing plaats vindt door de niet democratisch gekozen rechter. Op dit moment kunnen burgers alleen invloed uitoefenen door met verkiezingen op een bepaalde politieke partij te stemmen. Dit is echter zo algemeen dat dit geen invloed heeft op de strijdigheid van bepaalde wetten met de GW. Burgers hebben dus totaal geen invloed op strijdigheid van wetten met de GW en kunnen op geen enkele manier voor zichzelf opkomen.

Schutgens is van mening dat het wetgevingsproces meer geschikt is om te toetsen of bepaalde wetgeving in strijd is met de GW. Het wetgevingsproces biedt meer gelegenheid voor grondig onderzoek (onder andere deskundigenonderzoek, hoorzittingen en dergelijke) naar alle feiten dan dat de gerechtelijke procedure dat biedt.<sup>262</sup> Naar mijn mening sluit de toetsing door de rechter de toetsing door de wetgever niet uit. De mogelijkheid tot toetsing door de rechter kan er mijns inziens juist voor zorgen dat de wetgever een extra stimulans krijgt om te letten op eventuele strijdigheid met de GW. Wetten dienen in overeenstemming te zijn met de GW. Door zowel de wetgever als de rechter bevoegd te maken deze toets uit te voeren is naar mijn mening de overeenstemming van regelgeving met de GW het beste te waarborgen.

Tevens zou volgens Schutgens de noodzaak van constitutionele toetsing door de rechter ontbreken, er is geen sprake van een nijpend probleem.<sup>263</sup> Ten eerste noemt hij dat het lastig is om geldende wetgeving aan te wijzen die duidelijk in strijd is met de GW. Ook Halsema kon tijdens de eerste lezing van haar wetsvoorstel in het Senaat geen voorbeelden noemen van ongrondwettige wetgeving. Er was *'geen aanleiding om te veronderstellen dat de wetgever bewust wetten tot stand heeft gebracht die in praktijk grondrechten schenden.'*<sup>264</sup> Als tweede argument noemt Schutgens dat de (hoogste) nationale rechter niet vaak oordeelt dat formele wetgeving in strijd is met internationale verdragen. Indien dit wel

---

<sup>262</sup> Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4, blz. 196-211, par.3.

<sup>263</sup> Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4, blz. 196-211, par.2.

<sup>264</sup> Kamerstukken I, 2006-2007, 28 331, nr. C, blz. 5.



het geval zou zijn, zou dit een aanwijzing kunnen zijn dat de wetgevingsprocedure vaak zorgt voor wetgeving in strijd met de GW.<sup>265</sup> Daarnaast noemt hij dat Nederland met enige regelmaat wordt veroordeeld door het EHRM. Dit probleem ligt echter zelden bij de wetgever, maar meestal bij de wijze waarop de regering de wet in een concreet geval toepast.<sup>266</sup> Ook de Hoge Raad is van mening dat: *‘opheffing van het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet, alleen voor de materie van de grondrechten, voor zover deze zich voor toetsing lenen, moet worden gezien als een op grond van praktische overwegingen wenselijke verbetering van een stelsel dat in hoofdzaak thans reeds functioneert.’*<sup>267</sup>

Schutgens is van mening dat versterking van de toetsing tijdens de wetgevingsprocedure toch zinvol is. Een grotere aandacht voor de verenigbaarheid met de GW kan bijdragen aan een ‘constitutionele cultuur’<sup>268</sup>, waardoor het besef van het belang van de grondrechten bij sommige Kamerleden meer gaat leven.<sup>269</sup> Daarnaast draagt volgens hem een actievere toetsing vooraf bij aan de wetgevingskwaliteit omdat er dan wetgeving ontstaat die berust op een zorgvuldige afweging van feiten en argumenten.<sup>270</sup> Zoals ik hiervoor noemde kan de toetsing door de rechter inderdaad bijdragen aan een actievere toetsing door de wetgever, waardoor uiteindelijk meer recht wordt gedaan aan de GW. Gribnau is van mening dat: *‘Opheffing van het toetsingsverbod van artikel 120 GW van wetten in formele zin aan de grondwet zorgt er eindelijk voor dat onze grondwet de juridische plek krijgt die hij verdient en niet langer de facto inferieur is aan ‘normale’ wetgeving. Wat heb je immers aan een GW waar je geen beroep op kunt doen als het er echt op aankomt?’*<sup>271</sup>

Het argument dat constitutionele toetsing tot meer rechtsongelijkheid leidt is naar mijn mening geen zwaarwegend argument. Dit argument geldt namelijk voor elke toetsing door een rechter en niet specifiek voor de constitutionele toetsing. De fiscale privileges die door middel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit door de wetgever aan bepaalde belastingplichtigen wordt gegeven, zorgt er juist voor dat belastingplichtigen hun vertrouwen niet in de

---

<sup>265</sup> Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4, blz. 196-211, par.2.

<sup>266</sup> Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4, blz. 196-211, par.2.

<sup>267</sup> Mogelijkheid tot constitutionele toetsing van wetten aan de Grondwet. Wetsontwerp en advies Hoge Raad, Belastingblad nr. 2003/109.

<sup>268</sup> Term van de Staatscommissie Grondwet, blz. 46.

<sup>269</sup> Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4, blz. 196-211, par.3.

<sup>270</sup> Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4, blz. 196-211, par.3.

<sup>271</sup> Geld, J.A.G. van der, *Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2002/1035.

wetgever maar in de rechter stellen.<sup>272</sup> Dit geldt naar mijn mening zeker voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW door de beperkte onderbouwingen en slechte motiveringen door de wetgever bij de verschillende verhogingen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW. Belastingplichtigen verliezen hun vertrouwen in de wetgever als de wetgever wetten invoert op basis van signalen uit de praktijk signalen en hier ook een verhoging van het vrijstellingspercentage op baseert. De voordelen wegen naar mijn mening dus sterk op tegen de nadelen.

#### **5.3.2.1.2 Omvang van de constitutionele toetsing**

Bij de omvang van de constitutionele toetsing gaat het om de vraag aan welke artikelen uit de GW mag worden getoetst indien constitutionele toetsing door de rechter mogelijk wordt. De nota 'Constitutionele toetsing van formele wetten' geeft drie opties voor deze toetsing.<sup>273</sup> Optie één is de toetsing aan de hele GW, optie twee is de toetsing aan de grondrechten van hoofdstuk 1 GW en optie drie is de toetsing aan een ieder verbindende bepalingen (de klassieke grondrechten<sup>274</sup> en daaraan verwante bepalingen). Het onderscheid tussen de klassieke en sociale grondrechten is niet altijd eenvoudig te maken.<sup>275</sup> Halsema acht niet het onderscheid tussen klassieke en sociale grondrechten maatgevend, maar *'het juridische criterium dat constitutionele toetsing dient te worden beperkt tot de grondrechten die burgers een subjectief recht verlenen. (...) Toetsing wordt, met andere woorden, alleen mogelijk voor grondwetsartikelen die een recht creëren waarop de burger bij de rechter (juridisch) direct aanspraak kan maken.'*<sup>276</sup> Dit vind ik een goede oplossing. Het is inderdaad belangrijker dat constitutionele toetsing plaats zal vinden op grondrechten die goed getoetst kunnen worden. Welke kwalificatie ze krijgen is daarbij niet echt van belang. Wel is het vaak zo dat de klassieke grondrechten door hun formulering eenvoudiger te toetsen zijn. Zo ook artikel 1 GW, dat bevat een duidelijk recht waarop burgers zich kunnen beroepen. Daarnaast is het van belang dat de artikelen waaraan getoetst mag gaan worden specifiek worden opgenomen zodat geen onduidelijkheid ontstaat over aan welke artikelen wel en niet mag worden getoetst.

---

<sup>272</sup> Gribnau, J.L.M., *Respect voor het recht: de koninklijke weg*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2013/444.

<sup>273</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 6.

<sup>274</sup> Zie paragraaf 4.2.3.2 voor een toelichting op de klassieke grondrechten.

<sup>275</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 18.

<sup>276</sup> Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9, blz. 18.

### **5.3.2.1.3 Tot toetsing bevoegde rechterlijke instantie**

In de nota 'Constitutionele toetsing van formele wetten' worden drie opties aangedragen voor de tot de toetsing bevoegde rechterlijke instanties.<sup>277</sup> Optie één is een bijzondere constitutionele rechter of constitutioneel hof, optie twee is een geconcentreerde toetsing en optie drie is een gespreide toetsing. Naar mijn mening is de gespreide toetsing de beste variant. Het voordeel van deze optie, waarbij elke rechter bevoegd wordt te toetsen aan de GW, is dat het aansluit op en te implementeren is in de huidige praktijk, waarbij ook elke rechter bevoegd is om te toetsen aan de verdragen. De toetsing aan de GW wordt dan een extra toets voor de rechter naast de toets aan de verdragen. Ook zijn de Nederlandse rechters al bekend met de toetsing van regelgeving. Daarnaast buigen meerdere rechters zich over een bepaalde kwestie waardoor er uiteindelijk een goed overwogen besluit wordt genomen. Dit is anders bij optie één, hier is er maar één constitutioneel hof of constitutionele rechter. Er kan een competentieverschil ontstaan indien iedere rechter toetst aan het EVRM en alleen een constitutioneel hof aan de GW.<sup>278</sup> Optie twee gaat ten koste van rechtsbescherming van de burger dat naar mijn mening zwaarder weegt dan een snel definitief oordeel door een hoogste rechter. Dat dit goed zou zijn voor de rechtszekerheid is naar mijn mening geen argument om voor deze optie te kiezen in plaats voor optie drie. Bij optie drie kan namelijk ook doorgeprocedeerd worden tot de hoogste rechter die dan uiteindelijk ook zijn definitieve oordeel zal geven.

### **5.3.2.2 Wetsvoorstellen Taverne en Halsema**

#### **5.3.2.2.1 Wetsvoorstel Taverne**

Het wetsvoorstel Taverne houdt kort gezegd in dat wetten in formele zin worden uitgezonderd van de in artikel 94 GW opgenomen rechterlijke toetsing.<sup>279</sup> Het doel van het wetsvoorstel is de volksvertegenwoordiging aan te zetten om haar wetten zelf uitvoeriger te toetsen op verenigbaarheid met bepalingen van internationaal recht en deze beoordeling niet grotendeels over te laten aan de rechter.<sup>280</sup> Naar mijn mening is dit wetsvoorstel echter niet de juiste manier om dit te bereiken. Aangezien de wetgever niet verplicht wordt gesteld zich expliciet uit te laten over de verenigbaarheid met het internationale recht, zie ik niet hoe de wetgever door dit wetsvoorstel uitvoeriger en indringender gaat toetsen. Het College

<sup>277</sup> Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, blz. 10-12.

<sup>278</sup> Peters, J. en Boogaard, G., *De mythes van Van der Schyff over het initiatiefwetsvoorstel-Halsema*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/2036.

<sup>279</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 5.

<sup>280</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 1.

voor de Rechten van de Mens is van mening dat het wetsvoorstel hier echter geen bijdrage aan kan leveren aangezien het ziet op een andere kwestie: de toetsing van nationale wetten aan bepalingen van internationaal recht. Samen met Fleuren en De Wit deel ik de mening van Taverne dat zo veel mogelijk tijdens de wetgevingsprocedure moet worden voorkomen dat de rechter zich genoodzaakt ziet de wetgever op de vingers te tikken. Een rechterlijke toetsingsbevoegdheid is volgens de auteurs echter de beste manier om de wetgever bij de les te houden.<sup>281</sup> Ook het College voor de Rechten wijst hier op: *'(...) in het verleden diverse onderwerpen die een groot deel van de Tweede Kamer in de wetgeving wenste te regelen, niet gerealiseerd konden worden vanwege politieke impasses of vanwege de toenmalige samenstelling van de coalitie. (...) Soms heeft de politiek de rechter nodig om over een drempel te komen en voor een bepaald onderwerp een aanzet te geven tot een regeling. Het wegnemen van de mogelijkheid voor de rechter om een dergelijke rol te spelen in het aanpassen van het rechtsstelsel op maatschappelijke ontwikkelingen, levert het risico op van verstarring en komt de bescherming van mensenrechten binnen de Nederlandse samenleving niet ten goede.'*<sup>282</sup>

Taverne haalt verschillende argumenten aan ter onderbouwing van zijn wetsvoorstel. Zo is hij van mening dat de toetsing voor de rechter moeilijker is dan voor de wetgever. Hiervoor noemt hij onder andere als argument dat de rechter de benodigde kennis en expertise mist. Indien dit al het geval is, sluit dit echter een toetsing door de rechter niet uit. De beste oplossing is naar mijn mening dat de toetsing zowel door de wetgever als door de rechter plaatsvindt. Doordat ook de rechter bevoegd wordt om te toetsen krijgt de wetgever een extra stimulans om te zorgen dat de wet in overeenstemming is met de grondrechten en internationale bepalingen. De wetgever zal de toets bewuster gaan maken en toelichten waardoor de kennis en expertise van de wetgever beter tot uitdrukking komt. Dit kan de rechter weer gebruiken bij zijn toetsing. Dit zorgt naar mijn mening voor een sterke combinatie. Zo wordt de kennis en expertise van de wetgever ook goed gebruikt. Een ander argument dat hij aanhaalt is dat indien de rechter zich zou mengen in dit debat dat de bereidheid van de bevolking ondermijnt om zijn uitspraken te accepteren.<sup>283</sup> Naar mijn mening zorgt de huidige werkwijze van de wetgever, waar de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in

---

<sup>281</sup> Fleuren, J. en Wit, J. de, *Het voorstel-Taverne*, Nederlands Juristenblad, nr. 2012/2298, par.5.

<sup>282</sup> Brief van het College van de Rechten van de Mens over het wetsvoorstel Taverne, 7 februari 2014, kenmerk 2014/0053/LK/AvE/MvG via <https://mensenrechten.nl/publicaties/detail/19240>.

<sup>283</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 6-7.

de SW een goed voorbeeld van is, juist voor ondermijning van het vertrouwen van de burger. Gebrekkige en slecht onderbouwde motiveringen leiden juist tot schending van dit vertrouwen. De bevolking zou door de toetsing door zowel de wetgever als de rechter juist meer vertrouwen moeten krijgen in het staatsysteem. Taverne is verder van mening dat de effectieve rechtsbescherming niet wordt verminderd aangezien de wetgever meer politieke, morele, economische en financiële belangen mee kan wegen in zijn oordeel dan dat de rechter dit kan. Hier ben ik het mee eens, maar zoals al eerder genoemd sluit dit extra toetsing door de rechter niet uit. Ze vullen elkaar juist goed aan.

Taverne noemt verschillende argumenten van voorstanders voor rechterlijke toetsing.<sup>284</sup> Zo wordt het argument aangehaald dat parlementaire meerderheden op toeval kunnen berusten. Steun voor een bepaald wetsvoorstel kan het gevolg zijn van onderhandelingen terwijl eigenlijk geen echte duurzame meerderheid aanwezig is. Hij weerlegt dit argument door de beperkte controle van rechters te noemen. De volksvertegenwoordiging wordt periodiek opnieuw gekozen en wordt dus gecontroleerd door de kiezers terwijl rechters voor het leven worden benoemd en niet aan een dergelijke controle onderworpen zijn. De burger heeft inderdaad indirecte invloed op de volksvertegenwoordiging en niet op de rechters. Directe invloed is er echter niet, waardoor dit argument naar mijn mening in de praktijk niet sterk is. Als tweede voordeel van rechterlijke toetsing wordt genoemd dat de rechter rekening kan houden met de feiten en omstandigheden van het geval, terwijl de volksvertegenwoordiging dit niet of minder kan. Als weerlegging noemt Taverne dat dit hoe dan ook geldt voor wetgeving. Daar heeft hij in principe gelijk in, maar dit is naar mijn mening geen reden om niet door de rechter te laten toetsen. Als derde voordeel wordt genoemd dat door rechterlijke toetsing tegenwicht wordt geboden aan de macht van de volksvertegenwoordiging. Zonder deze controle zou iedere controle op de besluitvorming ontbreken. Taverne geeft aan dat kiezers periodiek de controle uitvoeren. Dit is naar mijn mening geen sterk argument. Bij verkiezingen kunnen burgers stemmen op een bepaalde politieke partij, maar hiermee kan niet worden voorkomen dat er toch bepaalde wetten worden ingevoerd die in strijd zijn met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Dit is te specifiek voor de verkiezingen. *‘Macht kan nu juist alleen gelegitimeerd zijn wanneer er ook tegenmacht wordt*

---

<sup>284</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3, blz. 7-8.

*georganiseerd; het is de rechter die de opdracht heeft gekregen om te bewaken dat rechten – vooral grondrechten- van burgers steeds worden geëerbiedigd.*<sup>285</sup>

Ik vind het vreemd dat in het wetsvoorstel niet is opgenomen dat vereist is dat de volksvertegenwoordiging zich uitdrukkelijk heeft uitgelaten over de verenigbaarheid met het internationale recht. Naar mijn mening kan pas echt worden gegarandeerd dat de wetgever heeft nagedacht over eventueel strijdigheden met (internationale) bepalingen door de eis op te nemen dat dit ook uitdrukkelijk moet worden vastgelegd. Indien hierbij een motivering wordt toegevoegd dan is het voor de rechter ook eenvoudiger toetsen of een wettelijke bepaling strijdig is met grondrechten of internationale bepalingen.

Daarnaast noemt Taverne dat de verdragstoetsing door de rechter steeds indringender wordt waardoor het aantal gevallen waar de wetgever de rechter voor de voeten loopt toeneemt. Het tegenovergestelde is juist het geval volgens het College voor de Rechten van de Mens. Sillen heeft dit ook genoemd: *‘(...) is daarmee nog niet gezegd dat hij met eenzelfde regelmaat wetten wegens strijd met zo’n verdrag buiten toepassing laat - en dat blijkt ook niet zo te zijn: de NJ, AB en BNB bevatten in het afgelopen decennium slechts negen uitspraken waarin de rechter een wetsbepaling wegens strijd met het EVRM of IVBPR buiten toepassing heeft gelaten.*<sup>286</sup> Indien het wetsvoorstel wordt ingevoerd zou het: *‘(...) een stap achteruit [zijn] in de bescherming van de mensenrechten. De verantwoordelijkheid om het nationale recht af te stemmen op de verdragseisen ligt dan volledig bij de wetgever. Die zal dan echt alle situaties moeten voorzien om verdragsschending te voorkomen. Dat is in de praktijk vrijwel onmogelijk.*<sup>287</sup>

Het wetsvoorstel Taverne is een tegenpool van het wetsvoorstel Halsema. Het voorstel-Halsema wil de rechtsbescherming uitbreiden door de rechter bevoegd te maken de wet te toetsen aan een aantal met name genoemde grondwetsbepalingen inzake klassieke grondrechten en het kiesrecht. Het voorstel-Taverne wil de rechtsbescherming verminderen door de rechter de bevoegdheid te ontnemen om de wet te toetsen aan een ieder

---

<sup>285</sup> Niessen, R.E.C.M., *Komt er een einde aan rechterlijk toetsingsrecht?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, nr. 2013/01.

<sup>286</sup> Sillen, J., *Tegen het toetsingsrecht*, Nederlands Juristen Blad, nr. 2010/2231, par. 3 – Zie ook voetnoot 29.

<sup>287</sup> Brief van het College van de Rechten van de Mens over het wetsvoorstel Taverne, 7 februari 2014, kenmerk 2014/0053/LK/AvE/MvG via <https://mensenrechten.nl/publicaties/detail/19240>.

verbindende bepalingen die bij of krachtens verdrag zijn vastgesteld.<sup>288</sup> Ik vind het belangrijk dat de rechtsbescherming juist uitgebreid wordt. Zeker in een land als Nederland waar wetten vaak het resultaat zijn van een onderhandelingsproces waarbij verschillende partijen moeten toegeven en onderhandelen.

#### **5.3.2.2.2 Wetsvoorstel Halsema**

Het wetsvoorstel Halsema houdt kort gezegd in dat het verbod op constitutionele toetsing zoals opgenomen in artikel 120 GW gedeeltelijk opgeheven moet worden.

Sillen is van mening dat er helemaal geen probleem bestaat waarvoor het wetsvoorstel Halsema een oplossing biedt.<sup>289</sup> Overduidelijke ongrondwettige wetten zijn een zeldzaamheid en Halsema kon zelf ook geen voorbeelden noemen van wetten die ongrondwettig konden zijn. Ook zijn er volgens hem pas negen uitspraken bekend waarbij de rechter het EVRM of IVBPR buiten toepassing heeft gelaten. Naar mijn mening kan de toetsing van de rechter aan de GW er voor zorgen dat wetten beter worden gemotiveerd door de wetgever en dat beter over de gevolgen wordt nagedacht. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW zou ook beter gemotiveerd moeten worden. De Hoge Raad heeft dan wel beslist dat de faciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR, maar de grens is erg dun. De faciliteit is naar mijn mening slecht onderbouwd en het probleem waarvoor het een oplossing wil bieden is nooit goed onderzocht. Door de rechter te laten toetsen aan de GW krijgt de wetgever een extra stimulans om te zorgen dat dit beter gemotiveerd wordt. Ook kan de rechter na de invoering van de wet blijven toetsen of het nog steeds in overeenstemming is met de GW door rekening te houden met maatschappelijke ontwikkelingen. Volgens Sillen is het om te bepalen of het wetsvoorstel Halsema wenselijk is, beslissend of de voordelen groter zijn, of zwaarder wegen, dan de nadelen die eraan verbonden zijn. Naar mijn mening wegen de voordelen op tegen de nadelen.

---

<sup>288</sup> Fleuren, J. en Wit, J. de, *Het voorstel-Taverne*, Nederlands Juristenblad, nr. 2012/2298, par. 1.

<sup>289</sup> Sillen, J., *Tegen het toetsingsrecht*, Nederlands Juristen Blad, nr. 2010/2231.

Van der Schyff vindt dat het wetsvoorstel Halsema tekortschiet omdat het grotendeels is gebaseerd op het verdragsargument<sup>290</sup>.<sup>291</sup> Volgens hem bestaan er namelijk verschillende mythes rond dit argument waardoor het wetsvoorstel hier niet op gebaseerd kan worden.

Zo vindt hij dat de GW en het EVRM niet te vergelijken zijn, dat het een misvatting is om te denken dat alle rechten in de GW net zo geschikt zijn voor rechterlijke toetsing als de rechten in een verdrag, heeft de toetsing aan de GW geen toegevoegde waarde en dat het niet vaststaat dat de toetsing van de rechters aan de GW net zo succesvol is als de toetsing aan de verdragen. Ik ben het niet eens met deze mythes. Een GW en een verdrag zijn inderdaad niet hetzelfde. De GW kent echter niet alleen bevoegdheden toe, maar bouwt ook 'checks and balances' in en beoogt burgers te beschermen.<sup>292</sup> Niet alle artikelen in de GW zijn inderdaad geschikt voor rechterlijke toetsing. Dat is ook de reden dat Halsema een gedeeltelijke toetsing voorstelt waarbij wordt vastgelegd aan welke artikelen de rechters wel mogen toetsen. Ik ben samen met Peters en Boogaard van mening dat de toetsing aan de GW zeker wel toegevoegde waarde heeft. *'Constitutionele toetsing biedt de rechter de mogelijkheid de Grondwet bij de tijd te houden. Dat is belangrijk, zeker gezien de ingewikkelde en langdurige procedure van grondwetsherziening die Nederland kent, en tevens gezien de onwil die wij bij achtereenvolgende regeringen bespeurd hebben om die procedure aan te vangen. Een bijkomend argument is dat in een aantal gevallen onze Grondwet ook echt verder gaat dan het EVRM.'*<sup>293</sup> Het staat inderdaad niet vast dat de rechter de GW net zo succesvol toepast als dat hij dat nu doet met de internationale verdragen, maar er zijn genoeg waarborgen waardoor dat wel zo zou zijn. Zo toetst de rechter alle regelgeving, behalve de formele wetten, reeds aan de GW. Hij heeft met de toetsing aan de GW zelfs langer ervaring dan met de toetsing aan bijvoorbeeld het EVRM.<sup>294</sup>

---

<sup>290</sup> Het verdragsargument houdt in dat het toetsingsverbod opgeheven moet worden omdat wel getoetst kan worden aan direct werkende verdragsbepalingen en dat de GW op deze manier een dode letter dreigt te worden.

<sup>291</sup> Schyff, G. van der, *Waarom het wetsvoorstel-Halsema tekortschiet, mythes rond het verdragsargument*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/1852.

<sup>292</sup> Peters, J. en Boogaard, G., *De mythes van Van der Schyff over het initiatiefwetsvoorstel-Halsema*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/2036.

<sup>293</sup> Peters, J. en Boogaard, G., *De mythes van Van der Schyff over het initiatiefwetsvoorstel-Halsema*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/2036.

<sup>294</sup> Peters, J. en Boogaard, G., *De mythes van Van der Schyff over het initiatiefwetsvoorstel-Halsema*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/2036.



Van der Geld is ook voor het opheffen van het toetsingsverbod aan de GW: *‘Opheffing van het toetsingsverbod van art. 120 GW van wetten in formele zin aan de grondwet zorgt er eindelijk voor dat onze grondwet de juridische plek krijgt die hij verdient en niet langer de facto inferieur is aan ‘normale’ wetgeving. Wat heb je immers aan een grondwet waar je geen beroep op kunt doen als het er echt op aankomt.*<sup>295</sup>

Fiscale instrumentalisering zorgt er voor dat de wetgeving steeds meer vanuit het perspectief van regeringsbeleid plaatsvindt. Hierdoor is het naar mijn mening nog belangrijker dat ook rechters bevoegd zijn om de wetgeving te toetsen aan de grondrechten. Ik ben dan ook van mening dat de voordelen zeker opwegen tegen de nadelen en dat het een vooruitgang zou zijn als de rechters ook bevoegd zijn formele wetten te toetsen aan de GW.

### **5.3.3 Rechtsherstel**

Indien de rechter, nadat hij bevoegd wordt formele wetten te toetsen aan de GW, beslist dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW zijn er verschillende mogelijkheden voor rechtsherstel door de rechter. Na analyse van verschillende uitspraken van de Hoge Raad zijn volgens Happé<sup>296</sup> drie typen beslissingen te onderscheiden:

1. De rechter laat de wettelijke regeling buiten toepassing;
2. De rechter gaat over tot verdragsconforme uitleg van de wettelijke regeling;
3. De rechter doet niets omdat een keuze moet worden gemaakt die niet binnen de rechtsvormende taak van de rechter valt.

Volgens De Haan<sup>297</sup> bestaat er ook nog de mogelijkheid tot schadevergoeding en het peremptoir stellen van de wetgever door de rechter.

Happé heeft hierbij geen rekening gehouden met een mogelijke toetsing van de rechter aan artikel 1 GW. Naar mijn mening zou de verdragsconforme uitleg ook geïnterpreteerd kunnen

---

<sup>295</sup> Geld, J.A.G. van der, *Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2002/1035.

<sup>296</sup> Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Fiscale monografieën nr. 77, Deventer: Kluwer, 1996, blz. 388-397.

<sup>297</sup> Haan, A. de, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Fiscale wet- en regelgeving nr. 07, Deventer: Kluwer, 2007, par. 1.4.2.2.

worden als een grondwetsconforme uitleg. In de praktijk komt het weinig voor dat een rechter de wettelijke bepaling buiten toepassing laat. Hier zijn twee verklaringen voor.<sup>298</sup> Ten eerste stelt de rechter in weinig gevallen vast dat er sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Ten tweede moet de toepasselijke wettelijke regeling zich er wel voor lenen om buiten toepassing te worden gelaten. Er moeten bij het buiten toepassing laten geen andere gevolgen intreden dan het wegnemen van de discriminatie. De rechter zou hiermee ook de doelstelling van de wetgever schaden, niet de beperking door de doelstelling wordt weggenomen maar de doelstelling zelf. Soms is de wettelijke bepaling ook sterk vervlochten met andere wettelijke bepalingen waardoor het buiten toepassing laten niet mogelijk is.

Naar mijn mening gaat het te ver om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW buiten toepassing te laten. Een betere oplossing zou zijn om de faciliteit op een andere manier vorm te geven, maar dit is niet de taak van de rechter. Dit zou aan de wetgever moeten worden overgelaten.

De verdragsconforme of grondwetsconforme uitleg van een wettelijke regeling is een methode voor de rechter om de werking van het gelijkheidsbeginsel te effectueren. *‘De rechter doordenkt opnieuw de doelstellingen en middelen van de wettelijke regeling en zuivert deze van de factoren die een discriminatoir karakter hebben.’*<sup>299</sup> De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW leent zich er naar mijn mening ook niet voor om verdragsconform te worden uitgelegd. De rechter kan de wettelijke regeling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit natuurlijk zuiveren van de factoren die een discriminatoir karakter hebben, maar dit is naar mijn mening geen goede oplossing. Er blijft dan namelijk nog steeds een faciliteit over die niet geschikt is om het doel te bereiken. De faciliteit moet zodanig worden veranderd dat dit de bevoegdheid van de rechter te boven gaat.

De rechter kan ook niets doen omdat het niet binnen de rechtsvormende taak van de rechter valt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het eenvoudig buiten toepassing laten van de wettelijke regeling geen oplossing biedt voor de betrokkenen en een verdragsconforme of grondwetsconforme uitleg van de wettelijke regeling teveel

---

<sup>298</sup> Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Fiscale monografieën nr. 77, Deventer: Kluwer, 1996, blz. 390.

<sup>299</sup> Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Fiscale monografieën nr. 77, Deventer: Kluwer, 1996, blz. 392.

complicaties met zich meebrengt. De rechter is hierdoor niet in staat om nauwkeurig genoeg aan te geven hoe een gelijke behandeling moet worden vorm gegeven.

In de zaak Auerbach<sup>300</sup> van het EHRM werd aan belanghebbende geen effectief rechtsherstel verleend, omdat het de taak van de wetgever was om de ongelijkheid, die was vastgesteld, op te heffen. Door het EHRM werd uiteindelijk beslist dat hiermee niet het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel was geschonden. Ondanks dat er ook geen financieel herstel werd verleend, was het EHRM van mening dat er voldoende rechtsherstel was geboden.

De faciliteit moet naar mijn mening dusdanig worden aangepast dat dit niet binnen de rechtsvormende taak van de rechter valt. De aanpassing kan dan ook beter worden overgelaten aan de wetgever. Stevens is deze mening ook toegedaan. Gegeven de vele alternatieven voor aanpassing, moet de wetgever daarvoor dan binnen redelijke termijn een adequate oplossing kiezen.<sup>301</sup> Dit lijkt mij een goede oplossing. Er wordt wel gezegd dat het in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, maar de wetgever moet hiervoor binnen een redelijke termijn een adequate oplossing bedenken.

Uit deze deelparagraaf is de conclusie te trekken dat de rechter het rechtsherstel aan de wetgever dient over te laten aangezien het niet binnen de rechtsvormende taak van de rechter valt. De wetgever moet binnen een redelijke termijn een adequate oplossing bedenken voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW. In de volgende deelparagraaf worden dan ook oplossingen aangedragen voor de aanpassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW.

#### **5.3.4 Aanbevelingen/oplossingen bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW**

Indien het voor de rechter mogelijk wordt te toetsen aan de GW zou hij, zoals in de vorige paragraaf toegelicht, tot de conclusie moeten komen dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW in strijd is met artikel 1 GW. De rechter dient het rechtsherstel naar mijn mening over te laten aan de wetgever. Indien het wetsvoorstel Halsema echter niet aangenomen zou worden en de rechter niet bevoegd wordt om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW te toetsen aan artikel 1 GW, zou de wetgever naar mijn mening zelf initiatief moeten nemen om de faciliteit aan te passen. Gribnau is van mening: *'(...) de wetgever zou het sieren als hij*

---

<sup>300</sup> EHRM, 29 januari 2002, nr. 45600/99, BNB 2002/126.

<sup>301</sup> Stevens, L.G.M., *Hoe remmen we doorgesloten instrumentalisme af?*, TaxLive - Opinie Uitvergroet, 5 januari 2014. <http://taxlive.nl/-/hoe-remmen-we-doorgesloten-instrumentalisme-af->

*zelf deze vrijstelling afschaft. De wetgever weet inmiddels zeker dat het enkel om een verondersteld probleem ging (feitelijke gegevens ontbraken destijds). Dat heeft echter wel geleid tot discriminatoire wetgeving. Het is niet meer dan logisch dat de wetgever de strijd met het gelijkheidsbeginsel zo snel mogelijk beëindigt.*<sup>302</sup> In deze deelparagraaf geef ik dan ook mijn aanbeveling voor een aanpassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW.

In de artikelen 35b-35f SW staat de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit beschreven. Indien aan verschillende voorwaarden wordt voldaan, kan aan de voortzetter van een onderneming een voorwaardelijke vrijstelling worden verleend over het verkregen ondernemingsvermogen. De voorwaardelijke vrijstelling bedraagt 100% over grofweg het eerste miljoen euro aan ondernemingsvermogen en 83% over het resterende ondernemingsvermogen.

Zoals uit paragraaf 5.2 blijkt zijn er verschillende knelpunten met betrekking tot de huidige faciliteit. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW kan worden toegepast zonder dat door de voortzetter(s) van de onderneming hoeft te worden aangetoond dat sprake is van liquiditeitsproblemen door de te betalen erf- of schenkbelasting. Hierdoor, en doordat maar een kleine groep belastingplichtigen zich kan beroepen op de faciliteit (privilege), is er naar mijn mening sprake van een cadeau-effect. Indirect worden de kosten voor deze te ruime faciliteit gedragen door andere belastingplichtigen. Er kunnen natuurlijk gevallen zijn waar wel sprake is van (beperkte) liquiditeitsproblemen, dit rechtvaardigt naar mijn mening echter geen vrijstelling voor alle gevallen. Ook geeft de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW een verkeerde stimulans. De faciliteit wordt nu onnodig opgezocht, terwijl een dergelijke faciliteit geen invloed moet hebben op de bedrijfseconomische beslissingen. Daarnaast zijn de positieve externe effecten van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW op de lange termijn niet aangetoond. Bovengenoemde knelpunten kunnen naar mijn mening worden opgelost door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW aan te passen. Naar mijn mening moet de huidige zeer ruime (voorwaardelijke) vrijstelling worden vervangen door een rentedragende uitstel van betalingsregeling. Hierdoor is er geen (extra) stimulans meer om gebruik te gaan maken van de faciliteit en is geen sprake meer van een privilege voor verkrijgers van ondernemersvermogen. Zoals uit paragraaf 5.2.3.1 blijkt staat de noodzaak

---

<sup>302</sup> Gribnau, J.L.M., *Respect voor het recht: de koninklijke weg*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2013/444.

voor het algemeen belang van een bedrijfsopvolgingsfaciliteit vast doordat sprake is van marktfalen door een gebrekkig werkende kapitaalmarkt. Indien de faciliteit echter wordt vormgegeven door een rentedragend uitstel van betalingsregeling te verlenen is de faciliteit ook effectief en proportioneel. Zoals uit ondergenoemde literatuur blijkt, wordt veelvuldig genoemd dat de huidige faciliteit te ver gaat en dat deze moet worden aangepast.

Zo blijkt uit het onderzoek van Burgerhart, Hoogeveen en Egger: *'65% van de fiscalisten geeft echter ook aan het eens te zijn met de stelling dat een ruime uitstel van betalingsregeling voldoende zou zijn om de belastingheffing als knelpunt bij een overdracht weg te nemen.'*<sup>303</sup> Ook Knuist is van mening dat een goede betalingsregeling voldoende is. *'Een ondernemer die en onderneming koopt of overneemt, zal daarvoor een investering moeten doen. Deze investering wordt in een aantal jaren terugverdiend. De verkrijger van een geschonken of geërfde onderneming is in dat kader veel beter af. Door een betalingsregeling van het verschuldigde recht blijft hij mijns inziens liquiditeitstechnisch in een betere positie verkeren dan andere ondernemers.* Rijkers is van mening dat indien naar een meer proportionele en goedkope oplossing moet worden gezocht een voorwaardelijke rentedragende betalingsuitstelregeling in beeld komt.<sup>304</sup> Ook De Haan is van mening dat er kan worden volstaan met een betalingsregeling indien wel sprake is van gevaar voor de continuïteit voor ondernemingen door de te betalen erf- of schenkbelasting.<sup>305</sup>

Tigelaar-Klootwijk is van mening dat een vrijstellingsfaciliteit moet worden afgewezen en stelt ook een invorderingsfaciliteit voor. *'Een vrijstellingsfaciliteit heeft een te ruime werking. Het is niet nodig, ook al is sprake van liquiditeitsproblemen, afstel van belastingheffing te verlenen. Dit geldt des te meer indien in het geheel geen sprake is van liquiditeitsproblemen. Indien de doelstelling is liquiditeitsproblemen bij de onderneming als gevolg van de belastingschuld weg te nemen is een invorderingsfaciliteit, mits juist vormgegeven, voldoende. (...) Daarnaast werkt de huidige faciliteit verstorend. Belastingplichtigen worden verleid te wachten met de overdracht tot het moment van overlijden (indien schenking niet mogelijk is. Ook zullen belastingplichtigen trachten niet-ondernemingsvermogen te*

---

<sup>303</sup> Burgerhart, W., Hoogeveen, M.J. en Egger, J.I.M, *Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten: een praktijkonderzoek*, Tilburg: BDO Camps Obers, blz. 31.

<sup>304</sup> Rijkers, A.C., *Berlusconi's belastingwetgeving*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2009/2031.

<sup>305</sup> Haan, A. de, *De bedrijfsopvolgingsregeling: stimulering of grondslagversmalling*, Fiscaal Tijdschrift FED 2009/81.

*transformeren in ondernemingsvermogen om zo de faciliteit optimaal te kunnen benutten. (...) Alleen invorderingsfaciliteiten zijn geschikt om potentiële liquiditeitsproblemen op te lossen.*<sup>306</sup>

Kavelaars is van mening dat het bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW gaat om een liquiditeitsvraagstuk. *'Dat impliceert dat een daarop gerichte maatregel niet verder kan gaan dan een uitstel van heffing gedurende een periode zodat men er redelijkerwijs vanuit moet kunnen gaan dat de heffing kan worden betaald zonder dat dit de continuïteit in gevaar brengt.*<sup>307</sup>

Stubbé was in 2008 al van mening dat de toenmalige bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet voldeed. *'Mijn voornaamste bezwaar ligt in het systeem van een vrijstelling die (bovendien) excessief groot is. Bv Nederland heeft baat bij een soepele overgang van de onderneming. De bij de overgang verschuldigde belasting kan een belemmering vormen voor de continuering van de onderneming. (...) De problematiek van de voortzetter zit vooral in de liquiditeitsbehoefte die de belasting vergt, en wat dat betreft zou het beoogde doel ook worden gediend door een (renteloos) uitstel van betaling van de met de overdracht van de onderneming verschuldigde belasting. Voor de calculerende ondernemer is het beter de onderneming bij leven niet over te dragen en het gewoon nog even uit te (laten!) zitten tot het overlijden. Het merkwaardige fenomeen doet zich dus voor dat de grote vrijstelling contraproductief werkt. Met de huidige regeling is het paard achter de wagen gespannen.*<sup>308</sup>

De liquiditeitsproblemen die ontstaan door de gebrekkig werkende kapitaalmarkt moeten met een invorderingsfaciliteit worden opgelost. Het gaat hier immers om de liquiditeitsproblemen, de belasting zelf is geen probleem maar de betaling van de belasting. Naar mijn mening is een invorderingsfaciliteit dan ook een goede oplossing aangezien de belastingplichtige wel gewoon zelf de belasting betaald.<sup>309</sup>

---

<sup>306</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 375.

<sup>307</sup> Kavelaars, P., *Belastingherziening: onderbelichte thema*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, nr. 2011/54, par. 4.

<sup>308</sup> Stubbé, J.P.M., *Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen, nr. 2008/3.

<sup>309</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 376.

Een andere reden voor de rentedragende uitstel van betalingsregeling is om te zorgen dat alleen belastingplichtigen die daadwerkelijk liquiditeitsproblemen ondervinden gebruik maken van de faciliteit. Tigelaar is ook van mening dat rentedragend uitstel van betaling moet worden verleend. *'(...) het niet verschuldigd zijn van een invorderingsrente is niet terug te voeren op enige vorm van marktfalen. Ook maakt de renteloosheid de belasting degressief van karakter. Tot slot heeft een renteloze invorderingsfaciliteit een aanzuigende werking. Belastingplichtigen zullen eerder van de faciliteit gebruikmaken dan gelet op de achtergrond ervan noodzakelijk is. Dit is naar mijn mening al voldoende reden om uit te gaan van een rentedragende invorderingsfaciliteit. Daarnaast is geen reden om in afwijking van hetgeen zakelijk handelende partijen zouden overeenkomen geen of een lage rente in aanmerking te nemen. Aldus wordt ook mogelijke concurrentieverstoring voorkomen. Het rentedragend maken van de invorderingsfaciliteit draagt eraan bij dat minder snel een beroep wordt gedaan op de invorderingsfaciliteit indien andere middelen ter beschikking staan om de belasting te voldoen.'*<sup>310</sup> Ook Hoogeveen is van mening dat een rentedragende kredietfaciliteit zorgt voor een rem op het gebruik ervan. *'Immers, men kan dan aannemen dat alleen een beroep op de faciliteit zal worden gedaan indien de faciliteit nodig is.'*<sup>311</sup> Dit moet er voor zorgen dat alleen in reële gevallen een verzoek om uitstel van betaling wordt gedaan.

In deze tijd van bezuinigingen is het zeker voor de wetgever een goede timing om de faciliteit aan te passen. De wetgever kan veel geld besparen door de ruime faciliteit aan te passen. Hierdoor kunnen verkrijgers van ondernemingsvermogen die de faciliteit echt nodig hebben om niet in liquiditeitsproblemen te komen nog steeds worden geholpen, maar zullen degene die niet in de liquiditeitsproblemen komen geen beroep meer doen op de faciliteit. Alleen degenen die het echt nodig hebben zullen een beroep doen op de faciliteit. Zo komt er uiteindelijk een bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW voor de gevallen waar hij echt voor bedoeld is.

---

<sup>310</sup> Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013, blz. 367.

<sup>311</sup> Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011, par. 13.5.

#### **5.4 Conclusie/samenvatting**

In dit hoofdstuk is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit uit de SW getoetst aan het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW. Eerst werd getoetst of verkrijgingen van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen als gelijke gevallen moeten worden aangemerkt en of zij ongelijk worden behandeld. Hierbij is het doel wat men voor ogen heeft belangrijk. Al hetgeen krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen is een verkrijging in de zin van artikel 1 SW. Op basis hiervan kan worden gezegd dat verkrijgingen van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen als gelijke gevallen kunnen worden aangemerkt. Verkrijgers van kwalificerend vermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW kunnen zich beroepen op deze vrijstelling. Verkrijgers van niet kwalificerend vermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kunnen zich echter niet beroepen op deze vrijstelling. Hierdoor worden verkrijgingen van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen ongelijk behandeld. De volgende vraag is of er een afdoende rechtvaardiging bestaat voor deze ongelijke behandeling. De noodzaak voor het algemeen belang staat vast aangezien sprake is van marktfalen door een gebrekkig werkende kapitaalmarkt. Dit rechtvaardigt ingrijpen door de overheid. De huidige faciliteit is naar mijn mening zo ruim dat de effectiviteit van de faciliteit moeilijk ontkend kan worden. De liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan worden zeker verholpen. De faciliteit gaat echter veel verder dan nodig en is daardoor niet proportioneel. Hierdoor kan worden geconcludeerd dat geen afdoende rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van verkrijgers van ondernemingsvermogen en van niet-ondernemingsvermogen. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is dan ook in strijd met het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW. De rechter zou naar mijn mening bevoegd moeten worden om formele wetten te toetsen aan de GW. Hierdoor zou de rechter de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW kunnen toetsen aan artikel 1 GW en naar mijn mening tot de conclusie moeten komen dat de faciliteit in strijd is met artikel 1 GW. De faciliteit moet naar mijn mening dusdanig worden aangepast dat dit niet binnen de rechtsvormende taak van de rechter valt. De aanpassing dient dan ook overgelaten te worden aan de wetgever. De wetgever moet de (voorwaardelijke) vrijstelling vervangen door een rentedragende uitstel van betalingsregeling. Zoals uit de literatuur en onderzoeken blijkt, zijn er veel voorstanders van een rentedragende uitstel van betalingsregeling. Hierdoor is geen (extra) stimulans meer om gebruik te gaan maken van de faciliteit, wordt de verstoring grotendeels weggenomen en is



geen sprake meer van een disproportioneel privilege voor verkrijgers van ondernemersvermogen.

## Hoofdstuk 6: Conclusie en samenvatting

In het jaar 2002 is in de SW een bedrijfsopvolgingsfaciliteit opgenomen. Deze faciliteit hield in dat 30% van het krachtens schenking of vererving verkregen ondernemingsvermogen (voorwaardelijk) werd vrijgesteld. De faciliteit werd ingevoerd om de continuïteit van ondernemingen te waarborgen en liquiditeitsproblemen door de te betalen erf- en schenkbelasting te voorkomen. Vanuit het algemeen sociaal-economisch belang gezien zou het onwenselijk zijn als de onderneming hierdoor gestaakt of geforceerd verkocht moest worden. Er zou een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit kunnen ontstaan. In de jaren daarna is het vrijstellingspercentage steeds verder verhoogd tot uiteindelijk 100% over grofweg het eerste miljoen euro aan ondernemingsvermogen en 83% over hetgeen daarboven. Deze verhogingen zijn naar mijn mening niet goed onderbouwd en beargumenteerd. Verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen worden door dit zeer hoge vrijstellingspercentage onterecht ongelijk behandeld. Dit was dan ook de aanleiding voor het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013. De Hoge Raad heeft echter beslist dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. Velen vinden de uitkomst van dit arrest onbevredigend. Er wordt nu een procedure aangespannen bij het EHRM. De kans van slagen wordt echter klein ingeschat. Indien het EHRM oordeelt dat de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ook niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zijn alle rechtsmiddelen uitgeput. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit is echter niet getoetst aan artikel 1 GW, aangezien constitutionele toetsing door de rechter is verboden. Bovenstaande heeft geleid tot onderstaande probleemstelling voor dit onderzoek:

*'Is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW? Zo ja, welke aanpassingen zijn nodig om deze strijdigheid weg te nemen?'*

Het is aan de wetgever om te zorgen dat wetten niet in strijd zijn met de GW. De rechter is op grond van artikel 120 GW niet bevoegd formele wetten te toetsen aan de GW. Sinds 1983 bestaat al discussie over de constitutionele toetsing in Nederland. Momenteel zijn twee wetsvoorstellen aanhangig over deze constitutionele toetsing. Taverne wil met zijn wetsvoorstel de procedure voor de vaststelling van de rechtstreekse werking van een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties

aanpassen. Het wetsvoorstel Halsema houdt in dat iedere rechter bevoegd moet worden om bepaalde, in de wet vastgelegde artikelen, te toetsen aan de GW. Indien het wetsvoorstel Halsema aangenomen zou worden, wordt het voor iedere rechter mogelijk om formele wetten te toetsen aan bepaalde artikelen uit de GW (onder andere artikel 1 GW).

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is naar mijn mening in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW. Er is sprake van een ongelijke behandeling van verkrijgingen van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen. Dit zijn gelijke gevallen aangezien het beide verkrijgingen zijn op grond van artikel 1 SW. Verkrijgers van kwalificerend vermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW kunnen zich wel beroepen op de vrijstelling. Verkrijgers van niet kwalificerend vermogen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kunnen zich echter niet beroepen op de vrijstelling. Hierdoor worden verkrijgingen van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen ongelijk behandeld. Hiervoor bestaat geen afdoende rechtvaardiging. De noodzaak voor het algemeen belang staat vast aangezien sprake is van marktfalen door een gebrekkig werkende kapitaalmarkt. Dit rechtvaardigt ingrijpen door de overheid. De huidige faciliteit is naar mijn mening zo ruim dat de effectiviteit van de faciliteit moeilijk ontkend kan worden. De liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan worden zeker verholpen. De faciliteit gaat echter veel verder dan nodig en is daardoor niet proportioneel. Ook in het geval de continuïteit van ondernemingen niet in gevaar komt, kunnen belastingplichtigen een beroep doen op de faciliteit. Dit leidt tot een cadeau-effect waardoor de huidige faciliteit zijn doel voorbij schiet.

Een optie om deze strijdigheid op te lossen is de rechter bevoegd te maken om formele wetten te toetsen aan de GW. Hierdoor wordt de rechter bevoegd de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW te kunnen toetsen aan artikel 1 GW. Hij moet dan naar mijn mening tot de conclusie moeten komen dat de faciliteit in strijd is met artikel 1 GW. Het rechtsherstel dient de rechter over te laten aan de wetgever aangezien de faciliteit naar mijn mening zodanig moet worden aangepast dat dit beter aan de wetgever kan worden overgelaten. Een andere optie is dat de wetgever zelf het initiatief neemt om de strijdigheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW met artikel 1 GW op te lossen door deze faciliteit aan te passen. In beide gevallen zou de wetgever de (voorwaardelijke) vrijstelling moeten vervangen door een rentedragende uitstel van betalingsregeling. Zoals uit de eerder

toegelichte literatuur en onderzoeken blijkt, zijn er veel voorstanders van een rentedragende uitstel van betalingsregeling. Hierdoor is er geen (extra) stimulans meer om gebruik te gaan maken van de faciliteit, is er geen versturende werking meer en is er geen sprake meer van een disproportioneel privilege voor verkrijgers van ondernemersvermogen.

De probleemstelling kan naar mijn mening dan ook als volgt worden beantwoord: De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW is in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 1 GW. Deze strijdigheid kan naar mijn mening worden opgelost door de (voorwaardelijke) vrijstelling te vervangen door een rentedragende uitstel van betalingsregeling.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie

- Conclusie A-G IJzerman, 30 september 2013, nr. 13/02453, ECLI:NL:PHR:2013:862 bij arrest Hoge Raad, 22 november 2013.
- EHRM, 29 januari 2002, nr. 45600/99, BNB 2002/126.
- Hoge Raad, 14 april 1989, nr. 13822, NJ 1989, 469.
- Hoge Raad, 2 januari 1903, nr. PW 9536.
- Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01154 (V-N 2013/59.21), nr. 13/01160 (V-N 2013/59.23.29), nr. 13/01161 (V-N 2013/59.23.30), nr. 13/01622 (V-N 2013/59.23.31) en nr. 13/02453 (V-N 2013/59.23.32).
- Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/05599, NTFR 2012/1997 en V-N 2012/43.20.

### Boeken

- Braaksma, R., Verhoeven, W e.a., Financieringsmonitor 2013-1. Onderzoek naar de financiering van het Nederlandse bedrijfsleven, Zoetermeer: EIM, 2013.
- Broeksteeg, J.L.W., Hardy, E.M.J., Kosse, S., Peeters, M.G.W.M. en Verhey L.F.M., Zicht op wetgevingskwaliteit. Een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State, Onderzoek uitgevoerd door de Universiteit van Maastricht in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek en Documentatiecentrum, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2005.
- Burgerhart, W., Hoogeveen, M.J. en Egger, J.I.M, Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten: een praktijkonderzoek, Tilburg: BDO Camps Obers.
- Haan, A. de, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Fiscale wet- en regelgeving nr. 07, Deventer: Kluwer, 2007.
- Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Fiscale monografieën nr. 77, Deventer: Kluwer, 1996.
- Hoogeveen, M.J., *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 19, Den Haag: SDU, 2011.
- Hoogeveen, M.J., *Schenken en vererven van ondernemingsvermogen*, FED Fiscale brochures, Deventer: Kluwer, 2004.

- Jansen, J.J.M., *'Het is uit de hand gelopen: over te ver doorgeschoten instrumentalisering van het belastingrecht*, Rede, Erasmus Universiteit Rotterdam, Deventer: Kluwer, 2012.
- Loenen, T., *Rechtstheorie deel 2, Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998.
- Oudmaijer, S.C., *Kenmerken van overnemers versus ondernemers*, Zoetermeer: EIM, oktober 2006.
- Rijkers, A.C. en Vording, H., *Vijf jaar Wet IB*, Deventer: Kluwer, 2006.
- Stiglitz, J.E., *Economics of the public sector*, New York/London: W.W. Norton & Company, 2000.
- Thorbecke, *Bijdrage tot de herziening der Grondwet*, Leiden: Van den Heuvel, 1848.
- Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Bedrijfsopvolging bij natuurlijk personen: een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, Fiscale Monografieën, nr. 141, Deventer: Kluwer, 2013.
- Tussman, J. en Broek, J.J. ten, *The equal protection of the laws*, California Law Review 37 (1949)3.
- Vijfeijken, I.J.F.A. van, *De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel*, In: Principeel belastingrecht; Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011.
- Wit, J. de, 'Artikel 94 Grondwet toegepast; een onderzoek naar de betekenis, de bedoeling en de toepassing van de woorden 'vinden geen toepassing' in artikel 94 van de Grondwet.', Den Haag: Boom Juridische Uitgevers, 2012.
- Witteveen, W.J., *Evenwicht der machten*, Zwolle: Tjeenk Willink, 1991.
- Zwemmer, J.W., *Toetsing door de rechter aan het gelijkheidsbeginsel*, Met oog voor detail, Liber Amicorum mr. J.W. van den Berge, 2013.

### Tijdschriften

- Beer, A.M.A. de, *(Ir)reële bedrijfsopvolgingsregelingen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1242.
- Mogelijkheid tot constitutionele toetsing van wetten aan de Grondwet. Wetsontwerp en advies Hoge Raad, Belastingblad nr. 2003/109.

- Fleuren, J. en Wit, J. de, *Het voorstel-Taverne*, Nederlands Juristenblad, nr. 2012/2298.
- Geerts, A. Herrings, W.J.A. en Peek, M.J.P.M., Nieuw perspectief na eigendomswisseling in het MKB - Eigendomswisselingen in drie Europese regio's nader bezien, Economisch Bureau ING, MKB-special februari 2004.
- Geld, J.A.G. van der, *Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2002/1035.
- Gribnau, J.L.M., *Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, nr. 1999/129.
- Gribnau, J.L.M., *Grenzen aan instrumentalisering*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/807.
- Gribnau, J.L.M., *Instrumentalisme en vrijheid*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2012/517.
- Gribnau, J.L.M., *Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2000/902.
- Gribnau, J.L.M., *Respect voor het recht: de koninklijke weg*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2013/444.
- Grossmann, V. en Strulik, H., *'Should continued family firms face lower taxes than other estates?'*, Leibniz Universität Hannover, Discussion paper nr. 387, versie januari 2009, ISSN 0949-9962.
- Haan, A. de, *De bedrijfsopvolgingsregeling: stimulering of grondslagversmalling*, Fiscaal Tijdschrift FED 2009/81.
- Hoogeveen, M.J., *Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid in Vlaanderen en Nederland*, Tijdschrift Estate Planning, Volume 2012, nummer 5.
- Hoogeveen, M.J., *Fiscale bedrijfsopvolgingsbeleid is onder de maat*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemerschap, nr. 2012/118.
- Kavelaars, P., *Belastingherziening: onderbelichte thema*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, nr. 2011/54.
- Niessen, R.E.C.M., *De rechter en de belastingwetgever*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2013/732.

- Niessen, R.E.C.M., *Instrumentalisme en belastingrecht*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/653.
- Niessen, R.E.C.M., *Komt er een einde aan rechterlijk toetsingsrecht?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, nr. 2013/01.
- Peters, J. en Boogaard, G., *De mythes van Van der Schyff over het initiatiefwetsvoorstel-Halsema*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/2036.
- Rijkers, A.C., *Berlusconiaanse belastingwetgeving*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2009/2031.
- Rijkers, A.C., *Rechtswaarden als economische waarden*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, nr. 2008/1781.
- Sar, B.M. van der, *De vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit – Over (on)gelijkheid en ‘fair balance’*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2013/6961.
- Schutgens, R.J.B., *Toetsing in het wetgevingsproces versterkt*, RegelMaat, nr. 2012-4.
- Schyff, G. van der, *Waarom het wetsvoorstel-Halsema tekortschiet, mythes rond het verdragsargument*, Nederlands Juristenblad, nr. 2009/1852.
- Sillen, J., *Tegen het toetsingsrecht*, Nederlands Juristen Blad, nr. 2010/2231.
- Stevens, L.G.M., *Overspannen bestuur?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1999/1385.
- Stubbé, J.P.M., *Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen, nr. 2008/3.
- V-N 2004/37.7.
- V-N 2014/9.24.
- Verslag van de afscheidsrede van J.J.M. Jansen door Oenema, M.E. en Evers, M., *“Het is uit de hand gelopen”*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/452.

### **Parlementaire documenten**

- Bekendmaking gerechtelijke procedures inzake massaal bezwaar tegen aanslagen erfen en schenkbelasting Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, kennisgeving van 25 juni 2013, nr. BLKB2013/817M.
- Brief Staatssecretaris van Financiën aan Tweede Kamer 12 juli 2004, nr. WDB 2004-420M, onderdeel B. Via V-N 2004/37.7.



- Brief van de minister van Economische Zaken aan de Tweede Kamer van 23 november 2012 naar aanleiding van Kamervragen over economische kosten van mislukte bedrijfsoverdrachten.
- Brief van de NOB aan de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer, 4 juni 2009, ad. Art. 35b SW.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 16 juni 1993, nr. AFP93/165, V-N 1993/2011, 3.
- Handelingen 2004-2005, Tweede Kamer, nr. 12.
- Handelingen 2008-2009, Eerste Kamer, nr. 11.
- Kamerstukken I, 2006-2007, 28 331, nr. C.
- Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 2.
- Kamerstukken II, 1997-1998, 25 688, nr. 3.
- Kamerstukken II, 1998-1999, 26 452, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2000-2001, 27 475, nr. 2.
- Kamerstukken II, 2000-2001, 27 789, nr. 1.
- Kamerstukken II, 2001-2002, 27 789, nr. 1.
- Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2.
- Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 1.
- Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 2.
- Kamerstukken II, 2002-2003, 28 331, nr. 9.
- Kamerstukken II, 2003-2004, 28 607 en 28 608, nr. 49.
- Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 8.
- Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14.
- Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 58.
- Kamerstukken II, 2004-2005, 29 949, nr. 1.
- Kamerstukken II, 2008-2009, 31 731, nr. 1.
- Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 4.
- Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9.
- Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 10.

- Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 13.
- Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 15.
- Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 79.
- Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2011-2012, 32 334, nr. 6.
- Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 1.
- Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 (R 1986), nr. 3.
- Kamerstukken II, 2013-2014, 32 334, nr. 7.
- Kamerstukken II, 2013-2014, 33 359 (R 1986), nr. 4.
- Kamerstukken II, 2013-2014, 33 359 (R 1986), nr. 7.
- Kamervragen Vos, Tweede Kamer, 2013-2014, nr. 2014Z02270 via <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kv-tk-2014Z02270.pdf>.
- Ministerie van Financiën, Rapport Bedrijfsoverdracht; Continuïteit door fiscaliteit, Kamerstukken II, 2003- 2004, 28 607, nr. 66.
- Wet van 16 december 2004, houdende wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005), Stb. 2004, 653, art. X jo. art. XXXIII.

## Overig

- Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992 via: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/circulaires/1992/11/18/aanwijzingen-voor-de-regelgeving.html>.
- Analyse van netwerkorganisatie SRA via: [http://www.trosradar.nl/fileadmin/editorial/Documenten/publieksversie\\_collectieve\\_procedure\\_erf-en\\_schenkbelasting\\_smco.pdf](http://www.trosradar.nl/fileadmin/editorial/Documenten/publieksversie_collectieve_procedure_erf-en_schenkbelasting_smco.pdf).
- Brief van het College van de Rechten van de Mens over het wetsvoorstel Taverne, 7 februari 2014, kenmerk 2014/0053/LK/AvE/MvG via <https://mensenrechten.nl/publicaties/detail/19240>.
- Caminda, C.L.J. en Ros, A.P., Belastingfaciliteiten, Jaarboek overheidsfinanciën 2012, hoofdstuk 7, Wim Drees Stichting voor Openbare Financiën, 2012.
- De behandeling van een verzoekschrift', Document EHRM via [http://www.echr.coe.int/Documents/Case\\_processing\\_NLD.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/Case_processing_NLD.pdf).

- 'Het EHRM in 50 vragen', Document EHRM via [http://www.echr.coe.int/Documents/50Questions\\_NLD.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/50Questions_NLD.pdf).
- [http://www.collectiefonrecht.nl/belastingdienst\\_krijgt\\_claim\\_van\\_80\\_miljoen\\_euro](http://www.collectiefonrecht.nl/belastingdienst_krijgt_claim_van_80_miljoen_euro).
- [http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting\\_welkom](http://www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting_welkom).
- Mededeling van de Europese Commissie inzake het communautair Lissabon-programma uitvoeren: Een moderne KMO-beleid voor groei en werkgelegenheid: 12, (COM(2005) 551 def.).
- Nieuwsbericht Ministerie van Financiën, 'Weekers: procedure massaal bezwaar een feit', 22 november 2012.
- Rapport Staatscommissie Grondwet 2010.
- Rapport van de Nationale Conventie, Hart voor de publieke zaak, 2006.
- Reactie Stevens op de actie van de SMCO via <http://www.trosradar.nl/uitzending/archief/detail/aflevering/17-02-2014/stichting-meldpunt-collectief-onrecht>.
- Redactie TaxLive, 23 november 2013. <http://taxlive.nl/-/bedrijfsopvolgingsfaciliteit-nog-niet-in-rustig-vaarwater>.
- Sonneveldt, F., Stubbé, J.P.M., Zwemmer, J.W., NDFR Commentaar Successiewet, art. 35b, 35c, 35d, 35f SW.
- Stevens, L.G.M., Hoe remmen we doorgeschoten instrumentalisme af?, TaxLive: Opinie-Uitvergroet, 5 januari 2014. <http://taxlive.nl/-/hoe-remmen-we-doorgeschoten-instrumentalisme-af>.
- Stevens, L.G.M., Neem beginselen behoorlijke fiscale wetgeving serieus; Rechtszaak Hoge Raad over bedrijfsopvolgingsfaciliteit is sluitstuk van politiek gedreven hapsnapwetgeving, Financieel Dagblad, 26 november 2013.
- Uitzending Tros Radar 17 februari 2014.
- Vernooij, M., 'Het effect van de fiscale faciliteiten op de financierbaarheid van de bedrijfsopvolging in het MKB, Masterthesis fiscale economie, UvT, juli 2009.

## Bijlage 1: Cijfervoorbeeld

Verkrijging krachtens erfrecht					
<b>Met BOF</b>				<b>Zonder BOF</b>	
<i>Kwalificeert wel als ondernemingsvermogen</i>				<i>Kwalificeert dus niet als ondernemingsvermogen</i>	
Verkrijging voor de SW	€ 3.000.000	Verkrijging voor de SW	€ 3.000.000		
Voorwaardelijke vrijstelling 100%	€ 1.045.611	Vrijstelling SW	€ 19.868		
Voorwaardelijke vrijstelling 83%	€ 1.622.143	Belaste verkrijging	€ 2.980.132		
Saldo	€ 332.246				
Vrijstelling SW	€ 19.868	Tarief 10%	€ 11.721		
Belaste verkrijging	€ 312.378	Tarief 20%	€ 572.584		
		<b>Te betalen erfbelasting</b>	<b>€ 584.305</b>		
Tarief 10%	€ 11.721				
Tarief 20%	€ 39.033				
<b>Te betalen erfbelasting</b>	<b>€ 50.754</b>				
<b>Verkrijging krachtens schenking</b>					
<b>Met BOF</b>				<b>Zonder BOF</b>	
<i>Kwalificeert wel als ondernemingsvermogen</i>				<i>Kwalificeert dus niet als ondernemingsvermogen</i>	
Verkrijging voor de SW:	€ 3.000.000	Verkrijging voor de SW:	€ 3.000.000		
Vrijstelling 100%	€ 1.045.611	Vrijstelling SW:	€ 5.229		
Vrijstelling 83%	€ 1.622.143	Belaste verkrijging	€ 2.994.771		
Saldo	€ 332.246				
Vrijstelling SW:	€ 5.229	Tarief 10%	€ 11.721		
Belaste verkrijging	€ 327.017	Tarief 20%	€ 575.511		
		<b>Te betalen schenkbelasting</b>	<b>€ 587.233</b>		
Tarief 10%	€ 11.721				
Tarief 20%	€ 41.961				
<b>Te betalen schenkbelasting</b>	<b>€ 53.682</b>				
<b>Verkrijging krachtens erfrecht</b>					
<b>Met BOF</b>				<b>Zonder BOF</b>	
Effectieve belastingdruk	2%	Effectieve belastingdruk	19%		
<b>Verkrijging krachtens schenking</b>					
<b>Met BOF</b>				<b>Zonder BOF</b>	
Effectieve belastingdruk	2%	Effectieve belastingdruk	20%		
<b>Aannames:</b>					
- Verkrijging door kind van ouder					
- Waarde going concern is hoger dan liquidatiewaarde					